



NORGES HANDELSHØYSKOLE

Bergen, Vår 2008

Stiftelsesregnskap:

En casestudie av Bergensklinikkene

Kristine Fosso Jenssen

Veileder: Norvald Nytræ Monsen

Masterutredning økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Denne utredningen er gjennomført som et ledd i masterstudiet i økonomisk-administrative fag ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at høyskolen inntar ansvar for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne utredningen er skrevet som siste ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, og er en del av min spesialisering innen Økonomisk styring (BUS).

Arbeidet med utredningen har vært svært interessant og lærerikt. Det finnes lite litteratur om emnet, noe som har gitt en ekstra utfordring. Jeg har stort sett brukt pensum fra kurset BUS 435 *Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*.

Jeg ønsker å rette en stor takk til min veileder, professor Norvald N. Monsen, for hans tålmodighet og oppmuntrende ord gjennom hele skriveprosessen. Det ble noen turer på kontoret ditt, men vi kom i havn til slutt!

Bergen, 1.mai 2008

Kristine Fosso Jenssen

Sammendrag

Utredningen inneholder en presentasjon og analyse av stiftelsesregnskap, med Stiftelsen Bergensklinikkene som case. Stiftelsesregnskap har vært lite studert i Norge tidligere, i motsetning til privat regnskap som har vært omfattende studert og analysert verden over i en årrekke. For å gi en praktisk tilnærming til utredningen min, har jeg valgt å studere årsrapporten til stiftelsen Bergensklinikkene for årene 2004, 2005 og 2006.

Bergensklinikkene benytter i dag et regnskap med dobbel bokføring og lønnsomhetsfokus. De ufullstendige årsrapportene gjør det umulig å konstantere med sikkerhet at det er forretningsregnskapet som benyttes, men jeg har tatt utgangspunkt i at det er det.

For året 2006 er årsrapporten forbedret i forhold til de foregående år, ved at det er tatt med balanse, noter og revisjonsberetning. Dessverre mangler kontantstrømoppstillingen fortsatt.

Jeg hevder at regnskapsoppstillingene kan gjøres enda mer informative ved bruk av en annen regnskapsmodell enn forretningsregnskapet, som har fokus på lønnsomhetskontroll. Jeg introduserer en offentlig regnskapsmodell, fondsregnskapsteorien, og argumenterer for at denne modellen, med sitt finansielle fokus, vil være bedre egnet for et stiftelsesregnskap.

Jeg har også diskutert hvilke implikasjoner den nye standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* vil ha for inntekts- og utgiftsføring i et stiftelsesregnskap. Det er kun stiftelser uten profittformål, hvorav Bergensklinikkene sorterer under, som omfattes av denne standarden.

Til slutt kommer jeg med forslag til forbedringer i måten Bergensklinikkene kan føre sitt regnskap på, og trekker konklusjoner for videre praksis og videre studier.

Innholdsfortegnelse

FORORD	2
SAMMENDRAG	3
1. PROBLEM OG FORMÅL	8
1.1 PROBLEMSTILLING.....	8
1.2 FORMÅL.....	9
1.3 VIDERE STRUKTUR.....	9
2. METODE	10
2.1 CASESTUDIE	10
2.2 ULIKE METODEPERSPEKTIVER	10
2.2.1 <i>Det analytisk perspektivet</i>	11
2.2.2 <i>Systemperspektivet</i>	11
2.2.3 <i>Aktørperspektivet</i>	11
2.2.4 <i>Valg av metodeperspektiv</i>	11
2.3 EMPIRITILGANG	12
2.4 OPPSUMMERING.....	13
3 REFERANSERAMME	14
3.1 INNLEDNING.....	14
3.2 FORMÅLET MED REGNSKAP	14
3.3 TO HOVEDTYPER AV ORGANISASJONER.....	15
3.3.1 <i>Gevinstorienterte organisasjoner</i>	17
3.3.2 <i>Ikke-gevinstorienterte organisasjoner</i>	17
3.4 REGNSKAPSBEGREPER – INNTEKTER OG UTGIFTER	19

3.5	FINANSIELT REGNSKAP VS. LØNNSOMHETSREGNSKAP	20
3.6	FORRETNINGSREGNSKAPET	21
3.6.1	<i>Kort historikk</i>	21
3.6.2	<i>Nærmere om de tre bokføringsmetodene</i>	22
3.6.3	<i>Forretningsregnskapet</i>	25
3.7	OPPSUMMERING.....	26
4	FONDSREGNSKAPET	27
4.1	INNLEDNING	27
4.2	REGNSKAPSBEGREPER: INNTEKT, KOSTNAD OG RESULTAT.....	27
4.3	FONDSTERMINOLOGI: EIENDELER OG EIENDELSRESTRIKSJONER	28
4.4	ULIKE TYPER FOND	30
4.5	FONDSREGNSKAP I OFFENTLIG SEKTOR	31
4.6	OPPSUMMERING.....	33
5	STIFTELSE	34
5.1	INNLEDNING	34
5.2	OM STIFTELSE.....	34
5.2.1	<i>Karakteristikk</i>	34
5.2.2	<i>Stiftelsers formål</i>	35
5.3	KRAV TIL STIFTELSEN/LOVBESTEMMELSER	35
5.3.1	<i>Stiftelsens selvstendighetskriterium</i>	35
5.3.2	<i>Vedtekter</i>	35
5.3.3	<i>Styret</i>	35
5.3.4	<i>Skatteplikt</i>	36
5.3.5	<i>Stiftelsestilsynet</i>	36

5.3.6 Omdanning	37
5.4 SKILLET MELLOM ALMINNELIGE OG NÆRINGSDRIVENDE STIFTELSE	37
5.5 FORDELER OG ULEMPER MED STIFTELSE SOM ORGANISASJONSFORM.....	37
5.6 OM REGNSKAPSREGLENE.....	38
5.6.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper.....	38
5.6.2 Ny regnskapsstandard og konsekvenser for inntekts- og utgiftsføring:	40
5.6.2.1 Inntekter.....	41
5.6.2.2 Utgifter.....	42
5.7 OPPSUMMERING	43
6 EMPIRI : BERGENSKLINIKKENE	45
6.1 GENERELL OMTALE	45
6.2 OM ÅRSRAPPORTENE	47
6.2.1 Om årsrapporten for 2004.....	47
6.2.2 Om årsrapporten for 2005.....	47
6.2.3 Om årsrapporten for 2006.....	47
6.3 OM REGNSKAPSOPPSTILLINGENE I ÅRSRAPPORTEN.....	48
6.4 OM BOKFØRINGEN TIL BERGENSKLINIKKENE	48
6.5 OPPSUMMERING	49
7 ANALYSE	50
7.1 INNLEDNING TIL ANALYSE	50
7.2 FORRETNINGSREGNSKAP VS. FONDSREGNSKAP	50
8 KONKLUSJONER.....	52
8.2 KONKLUSJONER FOR VIDERE PRAKSIS	52
8.3 KONKLUSJONER FOR VIDERE STUDIER	53
Vedlegg 1: Talleksempel.....	54

<i>Vedlegg 2: Føring av regnskapet for 2006 på T-konti</i>	<i>57</i>
<i>Vedlegg 3a: Resultatregnskap 2004</i>	<i>60</i>
<i>Vedlegg 3b: Resultatregnskap 2005</i>	<i>61</i>
<i>Vedlegg 3c: Resultatregnskap og balanse 2006</i>	<i>62</i>
<i>Vedlegg 3d: Revisjonsberetning for 2006</i>	<i>65</i>
REFERANSER:	66

1. Problem og formål

1.1 Problemstilling

Stiftelsesregnskap har tradisjonelt vært lite studert. Private regnskap, derimot, har vært studert i en årrekke verden over. Ved å velge et tema som har vært lite studert, gjør jeg min masterutredning i utgangspunktet mer interessant. En annen årsak til at stiftelsesregnskap er viktig å studere, er at stiftelser forvalter penger på vegne av andre, en egenskap som de deler med offentlige organisasjoner. Som vi skal se senere, er det karakteristiske ved stiftelser at de har sitt grunnlag i en disposisjon som stiller en formuesverdi selvstendig til rådighet for et bestemt formål (NRS (F) 2006b), og så er det opp til styret i stiftelsen å forvalte denne kapitalen på best mulig måte på vegne av den klientgruppen som skal tilgodes av stiftelsens formål.

Som case har jeg valgt Stiftelsen Bergensklinikkene (heretter: Bergensklinikkene), som er en alminnelig stiftelse med det formål å drive ”forebygging, behandling, undervisning og forskning knyttet til mestring av rusproblemer” (www.bergensklinikkene.no), altså et ikke-økonomisk formål.

Stiftelser uten økonomisk formål omfattes av den nye regnskapsstandarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (2006a) som kom i 2005, og det har derfor i min utredning vært naturlig å drøfte standardens betydning for inntekts- og utgiftsføring i stiftelser (se kapittel 6.6). Stiftelsesloven av 2001 skiller mellom alminnelige og næringsdrivende stiftelser. I regnskapsstandarden omfatter ideelle organisasjoner bare alminnelige stiftelser som kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd (NRS (F) 2006b) Slike stiftelser vil normalt sett også falle inn under kategorien alminnelige stiftelser i stiftelsesloven. (NRS(F) 2006b).

Stiftelser og offentlige organisasjoner utgjør de to hovedgruppene av ”ikke-gevinstorienterte organisasjoner” (se figur 3.3 for illustrasjon). På den andre siden finner man privat sektor, som fokuserer ene og alene på profitt. Forretningsregnskapet er utformet til bruk i privat sektor og fokuserer på lønnsomhet. Jeg vil argumentere for at offentlige organisasjoner, herunder stiftelser, bør føre regnskapet sitt etter en regnskapsmodell med finansielt fokus. Dette vil gi mer informative regnskapsoppstillinger.

I min referanseramme presenterer jeg først, i kapittel 3, det tradisjonelle forretningsregnskapet som Bergensklinikkene benytter i dag, og deretter, i kapittel 4, fondsregnskapsteorien, som er en regnskapsmodell med finansielt fokus.

1.2 Formål

Formålet med utredningen er å presentere en studie av stiftelsen Bergensklinikkene. Jeg skal studere årsrapportene for 2004, 2005 og 2006 og analysere hvordan Bergensklinikkene fører regnskapet sitt i dag. Jeg skal også se på hvordan årsrapportene har utviklet seg de 3 siste årene. Det skal spesielt tas frem forslag til forbedringer av stiftelsens årsrapporter, samt komme med forslag til videre studier.

Regnskapet bør utvikles i tråd med formålet til organisasjonen, slik at den gir mest mulig relevant informasjon til brukerne av regnskapet. Bergensklinikkene bruker i dag forretningsregnskapet, som et regnskap med lønnsomhetsfokus. Dette harmonerer dårlig med Bergensklinikkene sitt ideelle fokus. For forvalterne av kapitalen vil det være mer interessant om det finnes penger til å iverksette og gjennomføre de tiltak som støtter opp under stiftelsens humanitære formål. Jeg ønsker å finne ut om fondsregnskapsteorien, med sitt finansielle fokus, vil gi mer informative regnskapsoppstillinger.

1.3 Videre struktur

I utredningens kapittel 2 vil jeg skrive om metodeperspektiv innenfor rammen av casestudiet. Kapittel 3 inneholder referanserammen, kort sagt formålet med regnskap, presentasjon av forretningsregnskapet og fondsregnskapet, samt en begrunnelse for valg av disse to regnskapsteoriene. I kapittel 4 vil jeg gå nærmere inn på fondsregnskapsteorien, da denne regnskapsteorien har vært lite studert tidligere. I kapittel 5 vil jeg fortelle litt generelt om stiftelser og hvilke regnskapsregler som gjelder for stiftelser per i dag. Kapittel 6 presenterer empirien. Først en generell omtale av Bergensklinikkene, deretter analyse av regnskapsoppstillingene i årsrapporten for årene 2004-2006. I kapittel 7 analyserer jeg materialet i lys av forretnings- og fondsregnskapet. Utredningen vil bunne ut i en konklusjon, samt forslag for videre studier og praksis, i kapittel 8.

2. Metode

2.1 Casestudie

Jeg har i min utredning foretatt en casestudie av en selvvalgt stiftelse, nærmere bestemt Bergensklinikkene. En casestudie er enkelt fortalt en studie av en virkelig organisasjon, i motsetning til en studie av et eksperiment. Sigmund Grønmo (2004) definerer en casestudie som en ”detaljert og intensiv studie av en enkelt analyseenhet eller av noen få analyseenheter som sammenliknes”. I min utredning analyserer jeg regnskapet til Bergensklinikkene i lys av to ulike regnskapsteorier; forretningsregnskapet og fondsregnskapet. Disse to regnskapsteoriene vil være analyseenhetene som sammenliknes.

De to viktigste formål i casestudier er å utvikle en helhetlig forståelse av analyseenheten, samt å utvikle begreper, hypoteser eller teorier (Grønmo, 2004). Ved å utvikle en helhetlig forståelse av regnskapet til Bergensklinikkene, kan jeg forsøke å utvikle en hypotese om at regnskapet hadde vært mer informativt hvis det var ført i tråd med en annen regnskapsmodell enn forretningsregnskapet, nemlig fondsregnskapet.

Ved å studere årsrapportene for årene 2004, 2005 og 2006 har jeg forsøkt å finne ut hvilke regnskapsprinsipper som er brukt, samt om det har skjedd en endring i måten å føre regnskap på fra 2004 til 2006. Som en del av analysen, har jeg ført regnskapet til Bergensklinikkene for 2006 ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (se vedlegg 2). Dette for å få frem tallene på en klarere måte. I tillegg har jeg i vedlegg 1 laget et fiktivt talleksempel for å illustrere hvordan fondsregnskapet fungerer.

Analysen skal føre frem til en konklusjon på om forretningsregnskapet med sitt lønnsomhetsfokus er den mest egnete måten å føre regnskap på for en organisasjon som Bergensklinikkene, eller om fondsregnskapet med sitt finansielle fokus vil være bedre egnet.

2.2 Ulike metodeperspektiver

Innenfor casestudier vil det være ulike metodeperspektiv, altså ulike måter å se virkeligheten på. Valg av perspektiv vil ha betydning for de konklusjoner man kan trekke på bakgrunn av sine undersøkelser (Monsen, 1987).

I følge Arbnor og Bjerke (gjengitt i Monsen, 1987) finnes det tre metodeperspektiv;

- analytisk perspektiv
- systemperspektiv
- aktørperspektiv

2.2.1 Det analytisk perspektivet

Virkeligheten betraktes som om den er sammensatt av ulike komponenter på en objektiv måte. Kunnskapen som utvikles er av allmenngyldig karakter, det vil si at alle individer vil oppfatte samme fenomen på samme måte. Helheten betraktes som summen av delene.

2.2.2 Systemperspektivet

Systemperspektivet antar at virkeligheten er sammensatt på en slik måte at helheten avviker fra summen av delene, grunnet synergieffekter. Delene forklares ut i fra helhetens egenskaper, ikke omvendt. F.eks. kan flere individer utgjøre deler av et system, men deres handlinger forklares i termer av systemets egenskaper. Kunnskapen man trekker ut i forhold til systemperspektivet er objektiv, men systemavhengig.

2.2.3 Aktørperspektivet

Aktørperspektivet forklarer helheten ut fra egenskapene til de ulike delene. Perspektivets formål er å kartlegge den betydning og det innhold som ulike aktører legger i sine handlinger og det miljø som omgir dem. Virkeligheten antas derfor å bestå av ulike sosiale prosesser. Den kunnskap man utvikler i henhold til aktørperspektivet er individavhengig, i den forstand at det er de enkelte individers handlinger og ikke helhetens handlinger som er av interesse.

2.2.4 Valg av metodeperspektiv

Temaet for min utredning er stiftelsesregnskap. I følge Monsen (1987) vil det være naturlig å bruke den analytiske synsmåten når man arbeider med regnskap, da regnskap har en klar årsak-virkning-sammenheng, i den forstand at det er klare bokføringsregler. Som eksempel kan nevnes den elementære årsak-virkning-sammenheng at et overskudd i resultatregnskapet vil øke egenkapitalen i balansen. Derfor bruker jeg primært det analytiske perspektivet.

I utgangspunktet hadde jeg også planlagt å bruke systemperspektivet ved å se på regnskaps- og budsjettall i sammenheng. Men ettersom jeg ikke fikk tilgang til budsjettall (se avsnitt 2.3), var ikke dette mulig å gjennomføre.

Det er viktig å få innsikt i bokføringen til Bergensklinikkene før man går videre og studerer bruken av årsrapportene. Derfor har jeg her avgrenset meg til å bruke det analytiske perspektivet (jf. klare bokføringsregler) uten også å intervju mulige brukere av årsrapportene, noe som ville krevd at aktørperspektivet også ble benyttet.

2.3 Empiritilgang

Jeg har benyttet meg av årsrapportene til Bergensklinikkene for årene 2004, 2005 og 2006 for å hente ut informasjon. Årsrapportene var til dels mangelfulle, og jeg har derfor ved tre anledninger sendt e-post til økonomiansvarlig i Bergensklinikkene og bedt om klargjørende opplysninger. Det har dessverre ikke vært mulig for henne å fremskaffe disse opplysningene. Nedenfor følger punktvis de punktene som var uklare/mangelfulle:

I årsrapporten for 2006 manglet både note 6 og 8, samt kontantstrømoppstillingen. Det var heller ikke mulig å lese ut av årsrapporten hva som var motpost til ”endring av regnskapsprinsipper”.

For å kunne utarbeide budsjett i forbindelse med fondsregnskapet, trengte jeg tilgang til budsjettallene til Bergensklinikkene.

Et annet punkt jeg stusset over, var noe som jeg mistenker kan være en kopieringsfeil. Resultatregnskapet for 2005 fremkom totalt forskjellig i årsrapporten for 2005 og 2006 (se vedlegg 3). I rapporten for 2006 viser resultatet et overskudd på kr 2 215 053 for året 2005, mens det i rapporten for 2005 viser et resultat for samme år på kr 271.539. I tillegg er resultatregnskapet for 2004 og 2005 helt identiske, kun med den forskjell at ”overskriften” på regnskapet er byttet ut med riktig årstall; i årsrapporten av 2005 er år 2003 og 2004 byttet ut med henholdsvis 2004 og 2005. Jeg antar at regnskapet for 2005 i årsrapporten for 2006 er det korrekte, og har lagt dette til grunn ved utarbeiding av regnskapet på T-konto.

Når det gjelder ovennevnte punkter, har det ikke vært mulig å skrive utredningen så detaljert som jeg skulle ønske.

2.4 Oppsummering

Jeg har valgt å foreta en casestudie av Stiftelsen Bergensklinikkene med et analytisk metodeperspektiv. Jeg har innhentet årsrapportene for 2004, 2005 og 2006 og analysert resultatregnskapet og balansen. Kontantstrømoppstillingen var dessverre fraværende i rapportene til tross for at revisjonsberetningen bekrefter at denne skal finnes, (se vedlegg 3d). Etter analysen vil jeg være bedre i stand til å si om forretningsregnskapet er den best egnete måten å føre regnskapet på for Bergensklinikkene, eller om en regnskapsmodell med finansielt fokus vil være mer egnet.

I neste kapittel, kapittel 3, vil jeg presentere referanseramme for min utredning. Fondsregnskapet er en del av referanserammen, men er viet et eget kapittel (kapittel 4) da denne regnskapsteorien ikke har vært behandlet i en masterutredning før.

Det finnes ulike regnskapsteorier, men jeg har valgt å konsentrere meg om forretningsregnskapet og fondsregnskapet. Forretningsregnskapet, som har fokus på lønnsomhet, er det tradisjonelle regnskapet som de aller fleste bedrifter i dag bruker, og som omtales i så å si all regnskapslitteratur verden over. Forretningsregnskapet danner grunnlaget for den norske Regnskapsloven, som også gjelder for stiftelser. Fondsregnskapet omhandler kontroll av finansielle ressurser knyttet til et bestemt fond, noe som samsvarer godt med formålet til en stiftelse uten økonomisk formål.

Jeg har valgt å avgrense mot kontantstrømregnskap og kameralismen, da disse av ulike årsaker vil være mindre egnet for min utredning. Kontantstrømregnskapet fokuserer kun på umiddelbare inn- og utbetalinger, mens det i forhold til stiftelser vil være en fordel med den totale pengemessige virkningen til inntektene og utgiftene. Kameralregnskapet har kontroll av skatteinntekter som hovedformål, og vil således være ”mindre” velegnet for stiftelser.

3 Referanseramme

3.1 Innledning

I denne referanserammen er det naturlig å ta utgangspunkt i forretningsregnskapet av flere årsaker. For det første er dette det dominerende regnskap i hele verden. For det andre er forretningsregnskapet utgangspunkt for den norske regnskapsloven, som med enkelte unntak (se kapittel 5.6), også gjelder for stiftelser. Videre er det interessant å ta utgangspunkt i regnskapene for offentlige organisasjoner, fordi vi finner flere likhetstrekk mellom stiftelser og offentlige organisasjoner, noe jeg kommer tilbake til nedenfor.

Innledningsvis, i kapittel 3.2, vil jeg si litt om hva formålet med regnskap er. Hvilket informasjonsbehov brukerne av regnskapet og organisasjonen selv har, vil avhenge av formålet til organisasjonen. I kapittel 3.3 vil jeg forklare nærmere forskjellen på gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner. I kapittel 3.4 vil jeg definere ulike betydninger av regnskapsbegrepene ”inntekter” og ”utgifter”. Å definere disse begrepene på en presis måte er viktig, da begrepene har ulik relevans avhengig av typen organisasjon vi har med å gjøre. Videre er det slik at ulike organisasjoner, grunnet sine ulike informasjonsbehov, bruker ulike typer regnskapsmodeller. Hovedsaklig skiller vi mellom lønnsomhetsregnskap og finansielle pengeregnskap (jf. kapittel 3.5). Under disse to hovedkategoriene sorterer det ulike regnskapsmodeller. Jeg har, som tidligere nevnt, valgt å konsentrere meg om forretningsregnskapet (jf. kapittel 3.6) og fondsregnskapsteorien (jf. kapittel 4).

3.2 Formålet med regnskap

Regnskap, spesielt finansregnskap, har to basismålsetninger; *kontroll* og *beslutningstaking* (AICPA, 1974; Chan 1985, AICPA, 1973, 1974 (referert i Monsen 1989)). Et regnskap skal altså 1) gi informasjon om hvordan man har forvaltet de finansielle ressursene i løpet av en periode, og 2) samtidig være et grunnlag for beslutningstaking. Når man stiller opp et budsjett for den kommende regnskapsperioden, vil dette ofte være påvirket av det finansregnskapet som utarbeides (Monsen, 1987). Dette skyldes at man ønsker å kontrollere hvordan organisasjonen har utnyttet sine ressurser i en periode, og videre hvordan denne utnyttelsen samsvarer med det som var budsjettet (Monsen, 1987). Dette motiverer

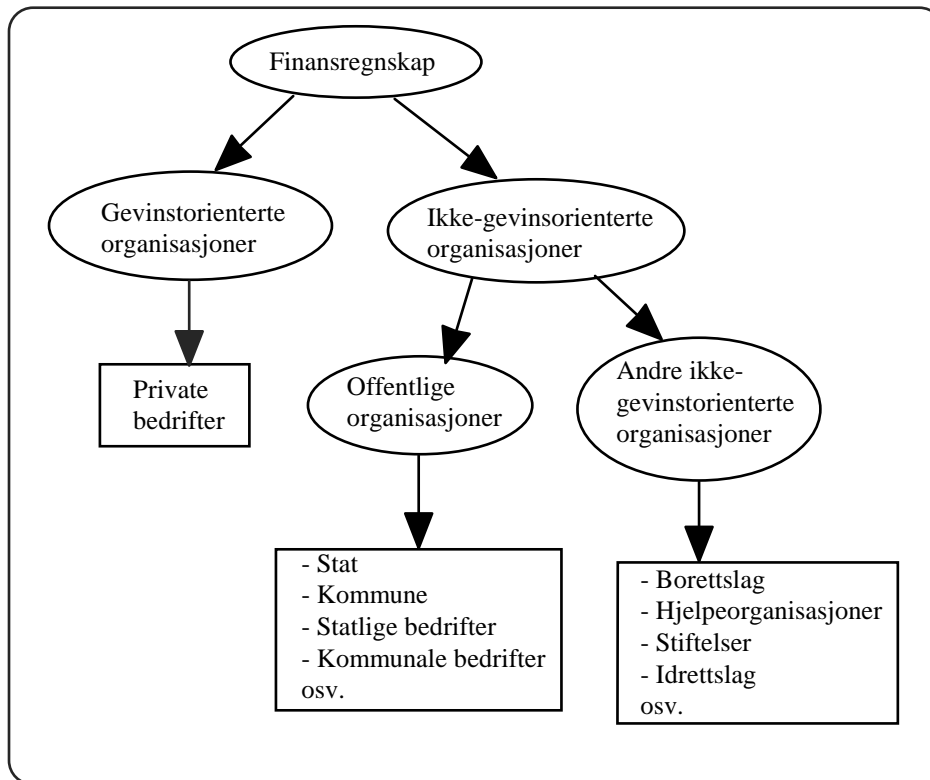
viktigheten av å beskrive og analysere regnskapet. Når det gjelder ikke-gevinstorienterte organisasjoner vil det være slik at lederne ofte må holde seg innenfor bestemmelser som er fattet angående bruk av finansielle midler (Monsen, 1987), og et viktig formål for disse organisasjonene kan være å kontrollere at disse bestemmelsene blir overholdt.

Regnskapets form og innhold bør tilpasses den organisasjonen som skal regnskapsrapporteres, de regnskapsbrukerne som skal anvende informasjonen og de situasjoner som regnskapet skal anvendes i (Solbakken, 2007). Grovt kan vi skille mellom gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner. Private bedrifter er de typiske gevinstorienterte organisasjonene, mens vi under ikke-gevinstorienterte organisasjoner finner de offentlige organisasjonene, samt andre ikke-gevinstorienterte organisasjoner; herunder blant annet stiftelser.

3. 3 To hovedtyper av organisasjoner

I følge Monsen (2007a) finnes det to hovedtyper av organisasjoner: private bedrifter og offentlige kjerneforvaltning (staten, kommunene, fylkeskommunene). Disse to hovedtypene organisasjoner benevnes gjerne som henholdsvis markedskoblede og budsjettkoblede organisasjoner. I det følgende vil jeg definere dette skillet nærmere, men vil benevne de to hovedkategoriene for gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte.

Figur 3.3 gir en oversikt over gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner:



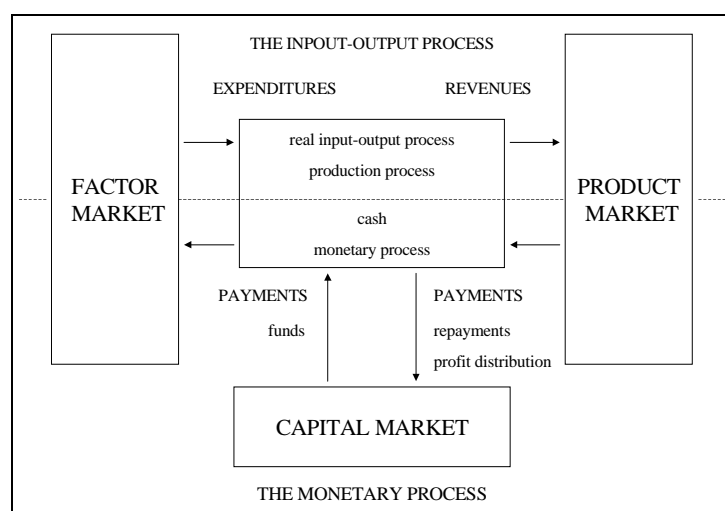
Figur 3.3: Finansregnskapet for ulike organisasjoner (Kilde: Solbakken, 2007).

Begrepet ”markedskoblet” refererer til det årsak-virkning-forhold som gjelder for private bedrifter, hvor generering av størst mulig overskudd står i fokus. Denne koblingen er hovedsaklig fraværende i offentlig sektor, hvor det er ytelse av tjenester som står i fokus. Begrepet ”budsjettkoblet” henviser til den nære sammenhengen som eksisterer mellom regnskap og budsjett. Denne koblingen utgjør et svært viktig trekk ved offentlige organisasjoner, og skiller disse fra private bedrifter.

Johns (1951; Monsen 2007) peker på at de respektive resultatregnskapene er svært forskjellige. Innenfor offentlig sektor tilbyr man ytelser for å utføre offentlige oppgaver. Gebyrene for disse ytelsene har liten eller ingen sammenheng med kostnadene for å fremstille ytelsene. Kostnadene dekkes inn hovedsakelig gjennom beskatningen. Det er samfunns- og finansielle overveielser og muligheter som bestemmer omfanget på og forholdet mellom inntekter og utgifter. Vi ser at kausalsammenhengen mellom inngående og utgående ytelser er fraværende. Dette fører til at man i offentlig sektor kan utarbeide et *finansielt resultatregnskap*, i motsetning til *lønnsomhetsresultatregnskapet* i privat sektor.

3.3.1 Gevinstorienterte organisasjoner

Figur 3.2 illustrerer en handelsbedrift (kjøpmannens bedrift), hvor vi ser at det går en fysisk varestrøm gjennom bedriften. Bedriftene skaffer seg innsatsfaktorer fra innsatsfaktormarkedet, og disse bearbeides i bedriften til varer og tjenester som selges i salgsmarkedet til kundene. Parallelt til denne fysiske varestrømmen, men i motsatt retning, går det en pengestrøm gjennom bedriften. Dette er penger som bedriften mottar fra sine kunder, som bedriften bruker til å betale for innsatsfaktorene. Arbnor og Bjerke (1975; Monsen 1987) kaller private bedrifter for markedskoblede organisasjoner, og mener med dette den kausalsammenheng som finnes mellom inngående og utgående ytelser og betalinger. Monsen (1987) mener videre at det er nettopp denne kausalsammenheng som gjør det meningsfylt å rapportere et lønnsomhetsresultat som differansen mellom periodens inntekter og tilhørende kostnader.

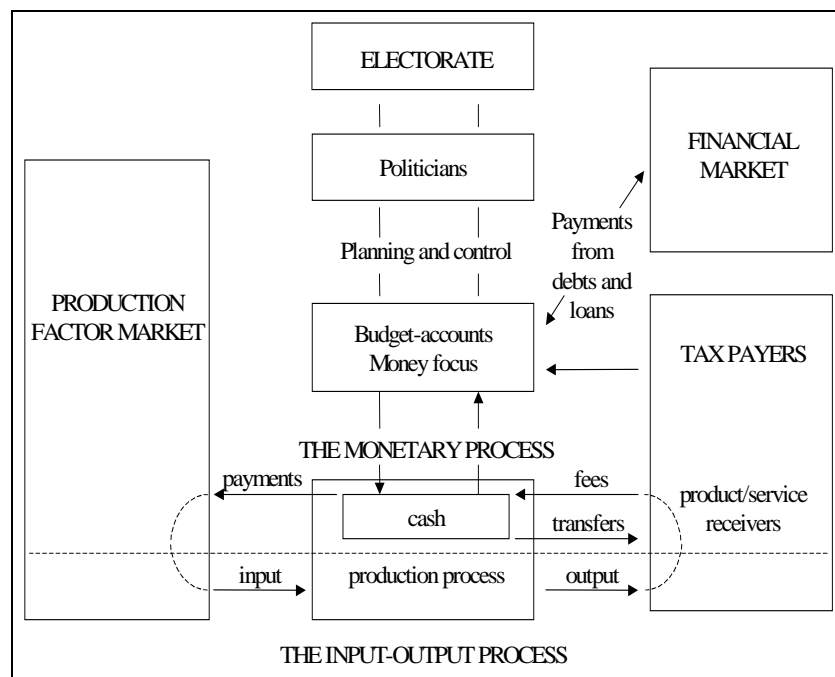


Figur 3.2 The Capital Circulation Model of the Firm (Kilde: Näsi and Näsi 1996)

3.3.2 Ikke-gevinstorienterte organisasjoner

Figur 3.3 illustrerer konteksten til en offentlig organisasjon. I likhet med hos private bedrifter, finner vi her en fysisk varestrøm som går gjennom organisasjonen. Innsatsfaktorer kjøpes i innsatsfaktormarkedet og bearbeides til varer og tjenester (hovedsakelig tjenester) i organisasjonen. Forskjellen fra private bedrifter består i at vi ikke finner den parallelle

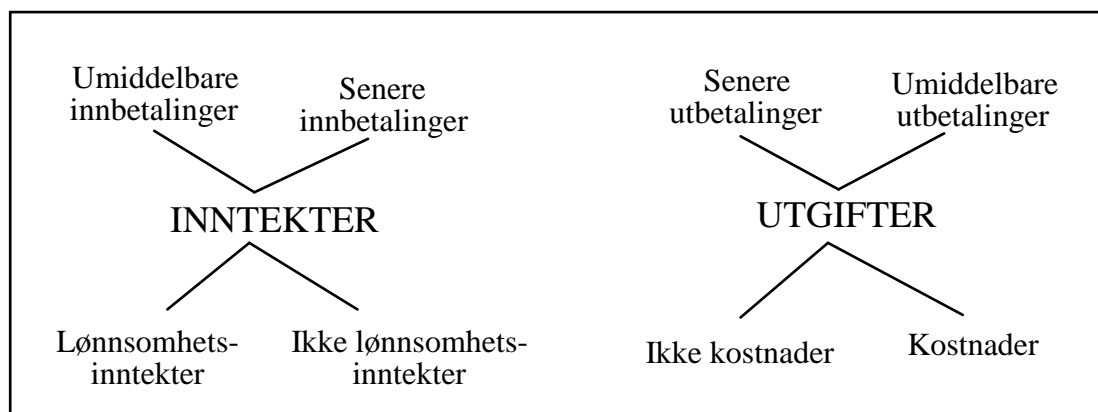
pengestrømmen i motsatt retning. Dette er fordi størstedelen av tjenestene leveres gratis til innbyggerne, kun noen av tjenestene er avgiftsbelagt. Det overføres også penger uten motytelser til innbyggerne, for eksempel i form av sosialhjelp. Skatteinntekter er den viktigste inntekten for offentlige organisasjoner. Man kan forenklet si at disse kommer inn i toppen av organisasjonen og fordeles videre nedover i organisasjonen via budsjettet. Arbnor og Bjerke (1975; Monsen 2007) kaller derfor offentlige organisasjoner for budsjettkoblede organisasjoner. Det sentrale her er at det ikke eksisterer noen årsakssammenheng mellom inngående ytelser og betalinger for offentlige organisasjoner. Dette medfører at det ikke er mulig å utarbeide et lønnsomhetsresultat som gir mening.



Figur 3.3: The Economic Process Model of Government (Source: Monsen and Näsi 1998, Figure 3, p. 282)

3.4 Regnskapsbegreper – inntekter og utgifter

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter. Inntektene representerer krav på innbetalinger, enten umiddelbart (økning kasse/bank) eller senere (økning fordringer). Parallelt representerer utgiftene forpliktelser til utbetaling, enten umiddelbart (reduksjon kasse/bank) eller senere (økning gjeld)



Figur 3.3: Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter (Kilde: Mülhaupt, 1987, oversatt fra tysk)

Inntektene og utgiftene deles opp i to dimensjoner; den finansielle/pengemessige virkningen, som vi finner for alle typer organisasjoner, og den lønnsomhetsmessige virkningen, som vi kun finner for private bedrifter. Vi vil først ta for oss den finansielle/pengemessige virkningen. Vi skiller mellom umiddelbare innbetalinger og utbetalinger, og senere innbetalinger og utbetalinger. Inntektene og utgiftene har en umiddelbar virkning på pengebeholdningen når de tidsmessig faller sammen inn- og utbetalingene (Monsen, 2007b). Dette er rene pengetransaksjoner. Senere inn- og utbetalinger vil være ikke-pengetransaksjoner, men derimot kredittransaksjoner. Senere innbetalinger gir en økning i fordringer, mens en senere utbetaling gir en økning i gjeld. Ved umiddelbare innbetalinger og utbetalinger erstattes fordringer og gjeld med en endring i betalingskonti, f.eks. en kassekonto (Monsen, 2007b).

Inntekter og utgifter påvirker ikke bare pengebeholdningen, men kan kategoriseres i forhold til om de har lønnsomhetsresultatmessig virkning eller ikke. Hvis inntektene eller utgiftene påvirker regnskapsperiodens lønnsomhetsresultat, kalles de lønnsomhetsinntekter og lønnsomhetskostnader. Denne virkningen finner vi bare for bedrifter hvor det er en årsakssammenheng mellom inntektene og utgiftene, altså i gevinstorienterte organisasjoner (Solbakken, 2007). En sammenstilling ("matching") av periodens lønnsomhetsinntekter og -

kostnader angir periodens lønnsomhetsresultat. Vi finner denne sammenstilling nedfelt i Regnskapslovens § 4-1, nr 3: "*Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt*" (*sammenstillingsprinsippet*). Inntekter og utgifter har ikke lønnsomhetsresultatmessig virkning dersom de ikke påvirker periodens lønnsomhetsresultat. De vil i stedet påvirke formuen og eller finansieringen av denne, altså føre til endringer i eiendeler og gjeld (Monsen, 2007b).

Når vi nå har kategorisert inntekter og utgifter i henhold til to dimensjoner, ser vi at vi står ovenfor to periodiseringsprinsipper: et finansielt og et lønnsomhetsmessig. Det finansielle periodiseringsprinsippet fokuserer på den pengemessige virkningen av inntekter og utgifter, altså innbetalinger og utbetalinger. Inntektene og utgiftene periodiseres i forhold til når de er innbetalt/utbetalt. Det lønnsomhetsmessige periodiseringsprinsippet fokuserer på lønnsomhetsinntekter og – kostnader, og innebærer at inntekter og utgifter periodiseres i forhold til når de har påvirkning på lønnsomhetsresultatet. Inntekter periodiseres når de er opptjent, og kostnader sammenstilles med tilhørende inntekt. Det er det lønnsomhetsmessige periodiseringsprinsippet som omtales i norske lærebøker, se f.eks. Johnsen og Kvaal *Regnskapsloven* (1999), som jeg har referert til senere i utredningen. Lønnsomhetsmessig periodisering er imidlertid kun tilpasset regnskapsføring i private bedrifter, som har et kausalforhold mellom inntekter og utgifter. For andre organisasjoner, som i hovedsak mangler denne kausalsammenhengen, vil det være viktig å presisere skillet mellom disse to periodiseringsprinsippene.

Oppsummert kan vi derfor si at inntekter og utgifter alltid vil ha en pengemessig/finansiell virkning som gjelder for alle typer organisasjoner, enten de er gevinstorienterte eller ikke. For organisasjoner som er gevinstorienterte vil inntektene og utgiftene og så ha en lønnsomhetsresultatmessig virkning, og det er kun i disse organisasjonene det er av interesse å fokusere på et lønnsomhetsresultat. Dette pga. den tidligere omtalte kausalsammenhengen mellom utgående/ inngående ytelser /penger. Vi konkluderer med at vi står ovenfor to hovedtyper av regnskap, nemlig finansielt pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap (Monsen, 2007b).

3.5 Finansielt regnskap vs. lønnsomhetsregnskap

Innen finansielt regnskap og lønnsomhetsregnskap finnes det flere ulike regnskapsteorier. Disse teoriene fokuserer på ulike regnskapsbegreper. Det finansielle regnskapet fokuserer på

den finansielle virkningen av inntekter og utgifter, altså om pengetransaksjonene har en umiddelbar eller senere effekt på kassebeholdningen. For ikke-gevinstorienterte organisasjoner vil det være mest interessant å fokusere på et finansielt resultat. I Norge er kommuneregnskapet og statsregnskapet begge eksempler på finansielle regnskap. Kommuneregnskapet fokuserer på de totale inntektene og utgiftene, mens statsregnskapet fokuserer på periodens innbetalinger og utbetalinger (Solbakken, 2007). Forvaltningskameralistikken og fondsregnskapsteorien er ytterligere to eksempler på finansielle regnskap. Sistnevnte vil bli presentert i utredningens kapittel 4.

I et lønnsomhetsmessig regnskap fokuserer man derimot på inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsresultatmessige virkning. Transaksjoner med lønnsomhetsresultatmessig virkning påvirker regnskapets lønnsomhetsresultat i form av kostnader eller lønnsomhetsinntekter, og vil påvirke egenkapitalen i balansen. (Monsen, 2007b) For organisasjoner som har profittfokus vil det naturligvis være interessant å fokusere på lønnsomhetsutviklingen. Som tidligere nevnt, er forretningsregnskapet det mest typiske eksempelet på et profittorientert regnskap.

Min senere analyse vil ha bakgrunn i to regnskapsteorier/regnskapsmodeller; forretningsregnskapet som er et lønnsomhetsregnskap, og fondsregnskapet som er et finansielt regnskap.

I neste kapittel presenterer jeg forretningsregnskapet. Presentasjon av fondsregnskapet følger i kapittel 4.

3.6 Forretningsregnskapet

Forretningsregnskapet er kjent under mange navn, deriblant kjøpmannens regnskap, privat regnskap, tradisjonelt regnskap, ”commercial accounting” og ”business accounting” (Monsen 2007a) Forretningsregnskapet har utviklet seg fra kjøpmannens enkle bokføring, via systematisk-enkel bokføring, til dobbel bokføring. Forretningsregnskapet slik vi kjenner det i dag bygger på sistnevnte bokføringsmetode.

3.6.1 Kort historikk

Opprinnelig bestod regnskapsføringen i privat sektor av bokføring av innbetalinger og utbetalinger i samsvar med det enkle bokholderis prinsipp. Regnskapet var et rent

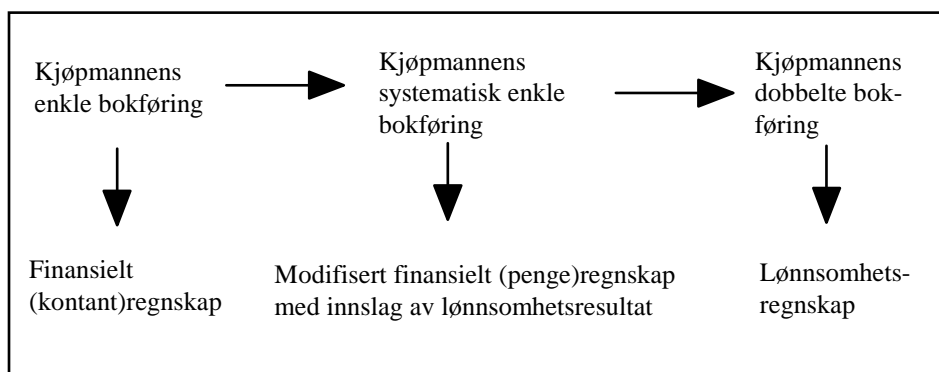
kontantstrømregnskap, som kun tok hensyn til innbetalinger og utbetalinger, ikke inntekter og utgifter.

Med tiden ble den enkle bokføringen utviklet til systematisk enkel bokføring, som skilte systematisk mellom pengetransaksjoner som hadde lønnsomhetsvirkning og de som ikke hadde det. I tillegg tok man med ikke-pengemessige transaksjoner med lønnsomhetsmessig virkning. På denne måten ble det mulig å rapportere et lønnsomhetsresultat som differansen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader. Lønnsomhetsresultatet fremkom kun via betalingssiden, altså balansen.

I løpet av 1400-tallet ble systematisk enkel bokføring utviklet til kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som et svar på de italienske forretningsmennenes behov for å utarbeide lønnsomhetsregnskap for sine forretningsforetak.

3.6.2 Nærmere om de tre bokføringsmetodene

Utviklingen av kjøpmannens bokføring vises i figur 3.4 nedenfor, og forklares nærmere i det følgende.



Figur 3.4: Kjøpmannens bokføring (Kilde: Monsen, 2007)

a) Kjøpmannens enkle bokføring

I henhold til det enkle bokholderis prinsipp, blir realiserte inn- og utbetalinger bokført én gang, på hhv. kassekontoens debetside eller creditside (se talleksempel i vedlegg 1). Dermed rapporteres den finansielle (pengemessige) virkningen til inn- og utbetalingene. På slutten av perioden kan man utarbeide en oppstilling med utgangspunkt i bokføringene på

kassekontoen, samt kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden. Kjøpmannens enkle bokføring danner grunnlaget for et *finansielt regnskap*.

b) Kjøpmannens systematisk enkle bokføring

Innbetalinger og utbetalinger bokføres systematisk måte ved hjelp av det enkle bokholderis prinsipp. Man skiller mellom inn- og utbetalinger med og uten lønnsomhetsmessig virkning.

- Inn- og utbetalinger *med* lønnsomhetsmessig virkning bokføres kun én gang (på kassekontoen). Da får bokføringen både en pengemessig og en lønnsomhetsmessig virkning.
- Inn- og utbetalinger *uten* lønnsomhetsmessig virkning bokføres med to enkle bokføringer. Den første bokføringen på kassekontoen, denne får både en pengemessig og en lønnsomhetsmessig virkning. Den andre bokføringen skjer på motsatt side av en annen konto slik at den lønnsomhetsmessige virkningen, men ikke den pengemessige, blir opphevet.
- Ikke-pengemessige transaksjoner med lønnsomhetsmessig virkning tas med. Slike transaksjoner bokføres én gang på en annen konto enn kassekontoen; dermed fremkommer en lønnsomhetsmessig virkning, uten at kassekontoen, som viser den pengemessige utviklingen, blir påvirket.

Skillet mellom inn- og utbetalinger med og uten lønnsomhetsresultatmessig virkning gjør det mulig å rapportere et lønnsomhetsresultat, som differansen mellom lønnsomhetsinntekter og -kostnader. Rapporteringen av lønnsomhetsresultatet skjer kun via betalingssiden (balanseregnskapet). Systematisk enkel bokføring danner grunnlaget for et *modifisert finansielt regnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat*.

c) Kjøpmannens dobbelte bokføring

I kjøpmannens dobbelte bokføring har det dobbelte bokholderis prinsipp erstattet det enkle bokholderis prinsipp. Dobbelt bokføring kjennetegnes av følgende (Monsen 2007b):

- Det finnes alltid to bokføringer med likelydende beløp (debet = kredit)
- Det benyttes alltid to forskjellige konti
- Kontoene inndeles i to grupper: ytelseskonti (lønnsomhetsregnskapskonti) og betalingskonti (balanseregnskapskonti)

Kjøpmannens dobbelte bokføring er en videreutvikling av systematisk enkel bokføring. Balanseregnskapet representerer transaksjonens betalingsside, og er de kontiene som brukes i systematisk enkel bokføring. I kjøpmannens dobbelte bokføring suppleres disse med

regnskapskonti som representerer transaksjonenes ytelsesside. Dette gjør det mulig å rapportere lønnsomhetsresultatet både via betalingssiden (balanseregnskapet) og ytelsessiden (resultatregnskapet). Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode danner grunnlaget for et *lønnsomhetsregnskap* (Monsen, 2007b)

Lønnsomhetsresultatet fremkommer altså på to måter:

1) Via ytelsessiden (resultatregnskapet)

Dvs. en sammenstilling av pengeverdien til de inngående og utgående ytelsene som har lønnsomhetsresultatmessig virkning. I resultatregnskapet fremkommer dette som differansen mellom periodens lønnsomhetsinntekter og -kostnader.

2) Via betalingssiden (balanseregnskapet)

Dvs. en sammenstilling av de inngående og utgående betalingene som har lønnsomhetsresultatmessig virkning. I balansen fremkommer dette som endring i egenkapital.

Det er altså en entydig sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet, i den forstand at lønnsomhetsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, forklaring egenkapitalendringen i balansen (Monsen, 2007b). I Norge brukes begrepet kongruensprinsippet om denne direkte koblingen mellom resultatregnskapet og balanseregnskapet (Monsen, 2007b). Kongruensprinsippet er nedfelt i regnskapslovens § 4-6.

Figur 3.4 viser at det bør være en sammenheng mellom valg av regnskapsmodell og bokføringsmetode. Det er en fordel å bruke kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode sammenlignet med systematisk enkel bokføring ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap (Monsen, 2007). Ved utarbeidelse av finansielle regnskap vil det alltid være en fordel å bruke enkel bokføring fordi dette er en bokføringsmetode som danner grunnlaget for bokføring av pengetransaksjoner (Monsen, 2007).

I dag benyttes kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode i forretningsregnskapet. Man utarbeider to regnskapsoppstillinger: (lønnsomhets)resultatregnskap og balanseregnskap. Dette betyr at det er fokus på begrepene lønnsomhetsinntekter - og kostnader, jf nederste del av figur 3.1.

I tillegg til disse to regnskapsoppstillingene er det vanlig også å utarbeide kontantstrømoppstilling som viser de umiddelbare innbetalinger og utbetalinger/ direkte eller indirekte metode, jf øverste del av figur 3.1. En slik kontantstrømoppstilling er ikke en del av selve forretningsregnskapet som utarbeides ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, men er en tilleggsopplysning til (lønnsomhets)resultatregnskapet og balanseregnskapet.

3.6.3 Forretningsregnskapet

Forretningsregnskapet har altså utviklet seg opp gjennom årene, fra kjøpmannens enkle bokføring, via systematisk-enkel bokføring, til dobbel bokføring. Forretningsregnskapet er det mest kjente regnskapet vi har i Norge, og har vært utgangspunkt for all senere utvikling av regnskap i Norge (Solbakken, 2007). Det har derfor vært naturlig å bruke dette regnskapet som et sammenligningsgrunnlag. Reglene for det tradisjonelle finansregnskapet står nedfelt i Regnskapsloven av 17.juli 1998 nr 56.

Forretningsregnskapet består av to delregnskaper; resultatregnskapet og balansen (Solbakken, 2007). Resultatregnskapet sammenstiller periodens lønnsomhetsinntekter og kostnader slik at vi kan beregne periodens lønnsomhetsresultat. Balansen viser bedriftens eiendeler, gjeld og egenkapital på et bestemt tidspunkt, altså hvilke eiendeler bedriftens forvalter og deres finansieringsstruktur. Endring i egenkapitalen i balansen forklares ved lønnsomhetsresultatet i resultatregnskapet, med unntak av ny kapitaltilgang eller tilbakebetaling av kapital. I regnskapsloven benevnes dette som kongruensprinsippet og betyr i praksis at opptjente inntekter og kostnader skal resultatføres (jf. nedre del av figur 3.4). Samtidig brukes kjøpmannens dobbelte bokføring slik at lønnsomhetsresultatet fremkommer både i resultatregnskapet og i balansen (jf. diskusjonen i 4.1.2). I forretningsregnskapet er det viktig at regnskapet gir et riktigst mulig bilde av resultatet for en periode. Periodiseringsprinsippet som derfor tas i bruk er det prinsippet som fokuserer på den lønnsomhetsmessige virkningen av inntekter og utgifter, jf. diskusjonen i kapittel 3.3 (Solbakken, 2007). I den norske regnskapslovgivningen følger denne periodiseringen de to grunnleggende prinsippene *opptjeningsprinsippet* og *sammenstillingsprinsippet*, hhv. § 4-1 nr 2 og 3.. Opptjeningsprinsippet betyr at inntekten skal registreres i den perioden den er opptjent, mens sammenstillingsprinsippet betyr at kostnaden skal registreres i samme periode som tilhørende inntekt (Johnsen og Kvaal, 1999).

I tillegg til resultatregnskapet og balansen er det også krav om utarbeidelse av en kontantstrøm som en del av årsregnskapet (Solbakken, 2007). Siden forretningsregnskapets fokus er på lønnsomhetsresultatet og ikke det finansielle resultatet, er det nødvendig med en ekstra oppstilling for å vise den finansielle utviklingen i foretaket (Solbakken, 2007). En kontantstrømoppstilling skal vise foretakets faktiske inn- og utbetalinger i en periode (NRS(F), 1995, sitert i Solbakken, 2007). Kontantstrømoppstillingen gir oversikt over hvordan selskapet i regnskapsåret er tilført finansielle midler og hvordan disse er anvendt, samt foretakets evne til å generere kontantstrømmer og foretakets behov for kontanter. I følge Norsk RegnskapsStiftelses standard NRS(F) Kontantstrømoppstilling bør et foretak presentere sine kontantstrømmer fordelt på operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter (Solbakken, 2007). En slik prinsipiell inndeling vil gi ytterligere informasjon ved vurdering av foretakets evne til å generere kontantstrømmer.

Det er to hovedmetoder som er aktuelle for presentasjon av kontantstrømoppstillingen; den direkte metoden og den indirekte metoden (NRS(F), 1995, sitert i Solbakken, 2007). Ved bruk av den direkte metoden rapporteres kontantstrømmene brutto, noe som gir informasjon om hvor mye av de regnskapsførte driftsinntektene som representerer kontante innbetalinger. Ved bruk av den indirekte metoden avstemmes det regnskapsmessige resultatet mot netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter. Den indirekte metoden viser dermed ikke de enkelte kontantstrømmene fra de operasjonelle aktivitetene, og gir dermed ikke en fullstendig kontantstrømoppstilling. RegnskapsStiftelsens foreløpige standard likestiller anvendelsen av de to metodene, men anbefaler den direkte metoden (Solbakken, 2007)

3.7 Oppsummering

Regnskapets to hovedformål er kontroll og beslutningstaking. Det finnes ulike virkninger av inntekter og utgifter. Ved kun å se på den pengemessige virkningen, kan man utarbeide et kontantstrømregnskapet, jamfør øverste del av figur 3.1. Ved kun å fokusere på den lønnsomhetsmessige virkningen, kan man utarbeide et lønnsomhetsresultatregnskap, jamfør nederste del av figur 3.1. Privat og offentlig sektor har ulike formål, og dermed også ulike informasjonsbehov i regnskapet. Av denne årsak vil jeg argumentere for at et regnskap med pengemessig/finansielt fokus vil være mer egnet i offentlig sektor. I det neste vil jeg presentere fondsregnskapet, som er et pengemessig regnskap.

4 Fondsregnskapet

4.1 Innledning

Fondsregnskapsteorien ble utviklet av William Vatter på 1940-tallet til bruk i privat regnskapsrapportering (Monsen, 2001d). Imidlertid fant teorien aldri særlig anvendelse i privat sektor, men derimot i offentlig sektor i USA og England (anglo-saxiske land). Vatter utviklet fondsregnskapsteorien som et alternativ til datidens eierteori og enhetsteori, som er de to teoriene forretningsregnskapet er basert på (se Monsen 2001d for flere detaljer på norsk). Vatter mente at eierteori og enhetsteori, som tar utgangspunkt i personlige vurderinger, ville ramme objektiviteten til regnskapsdata, og at fondsregnskapet med sin objektive tilnærming til regnskapsteori ville gi en mer informativ regnskapsrapportering.

Fondsregnskapet benytter dobbel bokføring, i likhet med forretningsregnskapet. Imidlertid danner den doble bokføringen grunnlaget et finansielt resultat, ikke et lønnsomhetsmessig. Dette gjør at fondsregnskapet skiller seg fra forretningsregnskapet.

4.2 Regnskapsbegreper: Inntekt, kostnad og resultat

Servicebegrepet er utgangspunktet for definisjonen av kostnader ("expences") og inntekter ("revenues") innenfor fondsregnskapsteorien. Tjenester ("services") settes inn i et fond for å bli brukt i forbindelse med fondets målsetning, og ikke for å bli værende ubrukt i fondet (Monsen, 2001). Kostnader i regnskapet relateres til en tidsperiode, da det ikke er mulig å allokere felleskostnader til en spesifikk transaksjon. Vatter (1947) mener at det eneste forståelige tolkningen av begrepet "expenditure" er en strøm gjennom tiden av frigitt servicepotensial. Mange av transaksjonene hvor "service" omdannes og frigjøres er av en slik sammenhengende, ikke-synlig og kompleks karakter, at selve begrepet kostnadsbegrepet ikke er et transaksjonsbegrep. Det kan imidlertid presenteres mange ulike grupper av kostnader i en regnskapsoppstilling (Monsen, 2001d).

Når det gjelder begrepet inntekt, påpeker Vatter at dette er et begrep som er vanskelig å definere kort og konsist. En viktig karakteristikk ved inntektsbegrepet er at en inntekt medfører en økning av eiendelene som tilhører det aktuelle fondet. Samtidig understreker Vatter at det blir upresist å omtale en inntekt som en "flow of funds" med mindre man

benytter et kontantstrømfokus i regnskapet. Inntekt representerer en økning av eiendelene, men denne økningen trenger ikke nødvendigvis være i kontantbeholdningen. Man skiller en inntektsøkning fra resten av eiendelsøkningen ved å se på om det er restriksjoner knyttet til eiendelsøkningen. En inntekt medfører en økning av eiendelene, som i neste omgang medfører et større servicepotensiale, ettersom det ikke er knyttet spesielle restriksjoner til denne eiendelsøkningen, bortsett fra et residualt krav fra fondet selv. 'Finansielle transaksjoner representerer følgelig ikke inntekter, fordi det alltid medfører spesifikke restriksjoner knyttet til de eiendelene som anskaffes (en kasseøkning som skyldes et lån, medfører i neste omgang at kassebeholdningen må benyttes til å betale tilbake lånet, og representerer dermed ikke økt servicepotensiale). Oppsummert sier Vatter at inntekt kan defineres ved følgende to kjennetegn: 1) eksistensen av nye serviceenheter og 2) fravær av restriksjoner på disse service-enhetene.

Et annet viktig regnskapsbegrep er resultat ("income"). Den vanlige definisjonen på resultat er at det fremkommer som forskjellen mellom inntekter og utgifter. I følge Vatter er det ikke selvsagt at man kommer frem til resultatet selv om man kjenner inntektene og utgiftene. Han mener at det er umulig å presentere et resultattall som vil tilfredsstille alle behovene som stilles til resultatet. Vatter mener at man i stedet bør presentere de underliggende inntekts- og kostnadsdataene, slik at den enkelte regnskapsbruker selv kan beregne det resultatet som tilfredsstiller hans behov (Monsen, 2001d).

4.3 Fondsterminologi: eiendeler og eiendelsrestriksjoner

Kjernen i Vatters fondsregnskapsteori er at det er driften (fondsaktiviteten) som avgjør servicepotensialet til eiendeler. Vatter kaller et fond for "en samling av servicepotensiale" (Vatter 1947, se Monsen 2001d). Servicepotensialet kan defineres som den mengde service man kan trekke ut av eiendelene. Fondsregnskapsteorien definerer eiendeler med utgangspunkt i eiendelenes servicepotensiale, og definerer inntekter og kostnader som henholdsvis økning og reduksjon i servicepotensialet til eiendelene. Vatter mener at eiendeler er økonomiske i natur, og at de ikke er fysiske gjenstander, legale gjenstander eller finansielle fenomener, slik som etter tradisjonell oppfatning. Monsen (2001d) bruker anleggsmidler som eksempel for å illustrere serviceperspektivet. Regnskapsføring av anleggsmidler betraktes ikke med det utgangspunkt at anleggsmidlene skal gjenskaffes ved utgangen av levetiden, og det dreier seg heller ikke kun om å fordele anleggsmidlenes

historiske kostnader over levetiden. Derimot dreier det seg om å måle frigjøringen av anleggsmidlenes servicepotensiale, slik de relaterer seg til utførte aktiviteter. Et anleggsmiddel kan bli redusert selv om dets fysiske utseende ikke endres. Anleggsmiddelets økonomiske innhold kan reduseres i takt med at servicepotensialet benyttes som tenkt, benyttes på andre måter enn tenkt eller til og med forsvinner uten bruk.

Et annet viktig særtrekk ved fondsregnskapet, er regnskapsenheten. Til forskjell fra forretningsregnskapet, hvor det utarbeides regnskap for en organisasjon, utarbeides det innenfor fondsregnskapet regnskap for et upersonlig fond. Det vil da være selve fondet som er analyseenheten. Bakgrunnen for dette er Vatters ønske om en mer objektiv tilnærming til regnskapsteori. I begge regnskapsteoriene baserer man seg imidlertid på det dobbelte bokholderis prinsipp (debet=kredit), selv om fortolkningen av dette prinsippet er annerledes enn i forretningsregnskapet. Innenfor fondsregnskapsteorien er det nemlig begrepet residualkapital som er fundamentet for balanseligningen, og ikke fokus på eierens nettoformue eller at eiendelene er lik kravene. Den generelle balanseligningen som fremkommer ved bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp:

Eiendeler = Egenkapital ("equities")

Fondsregnskapsteorien sier at "equities" er restriksjoner på eiendeler i fondet. Disse restriksjonene er bestemt av ledelsen. Hele fondseiendelen er begrenset til den driftsaktiviteten som fondet er opprettet for. Den kapital du har, skal kun brukes til fondets formål. Vatter fremholder at enhver regnskapsenhet har som mål å oppfylle et formål, og i denne forbindelse er servicepotensialet viktig.

Som vi ser over, er det servicepotensialet, i motsetning til måling i kroner og øre av eiendelenes verdi, som er fokus i fondsregnskapsteorien. Dette servicefokuset påvirker også beskrivelsen av begrepene inntekter og utgifter. Tjenester blir satt inn i et fond for et spesielt formål, ikke for å bli værende der ubrukt i en udefinert periode, men for å bli anvendt til formålene som fondet er opprettet for. Vatter mener at dette servicekonseptet, som er en frigjøring av service, ikke bare er aktuelt for aktiviteter med profittformål, men også for aktiviteter som ikke fokuserer på profitt.

Dette betyr at balanseligningen innenfor fondsregnskapsteorien kan formuleres på følgende måte:

Eiendeler = Restriksjoner på eiendeler ("equities")

4.4 Ulike typer fond

Det finnes rendyrket og svakere form for fondsregnskap. I et rendyrket fondsregnskap vil det være ett fond for hver analyseenhet, mens i den svakere formen kan det være enkelte ting som er felles, for eksempel felles kopieringssentral. I praksis vil det være ulike grader av de to hovedtypene.

For at en gruppe med regnskapskonto skal kunne defineres som en uavhengig regnskapsenhet (jamfør at det er fondet som er analyseenhet), må kontiene fremstå som uavhengige av andre konti på to måter:

- 1) For det første må fondsregnskapet bestå av en separat gruppe konti som gjør det mulig å henføre spesifikke eiendeler og forpliktelser til et bestemt fond
- 2) For det andre må utarbeidelsen av et fondsregnskap foregå innenfor rammene av et bestemt regelverk. Regelverket må spesifisere formålet med fondet og alle restriksjonene som er knyttet til anskaffelse og bruk av finansielle ressurser i fondet.

De ulike typene fond som utarbeides av en offentlig organisasjon, kan klassifiseres i samsvar med ulike kriterier, hvorav de viktigste er følgende:

- Virkefelt
- Status
- Finansiell base

Et fonds virkefelt kan inndeles i operasjonelle og interne fond. Operasjonelle fond kan avgrenses til en spesiell funksjon, for eksempel utdanning eller politi, eller avgrenses til å yte tjenester til en spesiell klientgruppe, for eksempel bygging av veier eller et nytt boligkompleks). Interne fond blir opprettet når det er mer hensiktsmessig eller mer økonomisk å utføre noen administrative aktiviteter sentralt, selv om de relaterer seg til mer enn ett operasjonelt fond.

Et fonds legale status kan inndeles i legale fond, administrative fond og formuesfond. Legale fond er etablert ved et lovgivende instrument, administrative fond ved uformelle administrative prosedyrer og formuesfond i henhold til rammeverket av fondslovene.

Den finansielle basen til et fond kan deles opp i budsjettfinansiert, selvfinansiert og formuesfond. Et budsjettfinansiert fond har fått bevilget de finansielle midlene gjennom et politisk budsjettvedtak (gjelder de fleste fondene i offentlig sektor). Selvfinansierende fond finansieres helt eller delvis på kommersiell basis. Brukerne av fondets tjenester betaler for tjenestene, og betalingene dekker fondets utgifter helt eller delvis. I forbindelse med opprettelsen av selvfinansierende fond kan det overføres et finansielt beløp som startkapital fra en utenforstående kilde (inkludert et budsjettfinansiert fond); deretter dekkes fondets videre utgifter gjennom betaling fra brukerne. Formuesfond finansieres ved et kapitalinnskudd som må opprettholdes, men hvor avkastningen på dette innskuddet kan benyttes til å dekke utgiftene for ulike aktiviteter.

4.5 Fondsregnskap i offentlig sektor

Som nevnt innledningsvis, er det i offentlig sektor fondsregnskapsteorien har fått anvendelse. Dette skyldes i hovedsak at fondsregnskapet med sitt finansielle fokus egner seg bedre i offentlig sektor enn privat.

Fokus i fondsregnskapsteorien er på servicepotensialet til eiendelene, ikke deres resultatpotensiale. Eiendeler anskaffes m.a.o. for å kunne bidra til økt serviceproduksjon som kommer brukerne til gode, og ikke for å bidra til et størst mulig overskudd (Monsen, 2001d). I offentlig sektor er det nettopp ytelse av tjenester som står i fokus, og ikke generering av størst mulig overskudd. Monsen siterer Henke (1983) der han uttaler seg om ikke-gevinstorienterte organisasjoner ("nonprofit organizations"), inkludert offentlige organisasjoner: "... finansielle rapporter for ikke-gevinstorienterte organisasjoner bør vise service-historikken, i stedet for nettoinntekt eller nettotap..." Ettersom vi ikke finner et resultatfokus i offentlig sektor, er det behov for et annet fokus enn fokuset på inntekter og kostnader. Henke (1983) foreslår at man heller tar i bruk begrepet "dollar accountability" ("pengekontroll") når man utarbeider regnskap. (Henke 1983; Monsen 2001d) Balansen viser ressursene som organisasjonen har tilgjengelig, og kontantstrømoppstillingen viser strømmen av likvide ressurser. Man er da interessert i å vite om de finansielle ressursene har blitt anskaffet og brukt i samsvar med vedtektene. Det viktigste vedtaket i en offentlig

organisasjon vedrørende anskaffelse og bruk av finansielle midler, er budsjettvedtaket. Koblingen mellom budsjett og regnskap er derfor svært viktig i en offentlig organisasjon. Budsjettet representerer blant annet restriksjoner på bruk av de finansielle ressursene. Denne koblingen mellom budsjett og regnskap utgjør et svært viktig trekk ved offentlige organisasjoner, og skiller disse organisasjonene fra private bedrifter. Budsjettet representerer blant annet restriksjoner på bruken av finansielle ressurser. Dette betyr at fondsregnskapsteorien, med balanseligningen "Eiendeler=Restriksjoner på eiendeler" er mer anvendelig i offentlig sektor enn eierteorien og enhetsteorien.

Siden Vatter fokuserte på private bedrifter da han utviklet fondsregnskapsteorien, begrenset han sin utredning til å gjelde regnskapstall. Ved tilpasningen av fondsregnskapsteorien til offentlig sektor har teorien blitt utviklet til også å innbefatte budsjettall. Henke (1983) tar utgangspunkt i balanseligningen for privat sektor, og utvider og tilpasser den til fondsregnskap i offentlig sektor, blant annet ved å inkludere budsjettall i selve balanseligningen innenfor det dobbelte bokholderis prinsipp.

I balanseligningen for privat sektor splitter Henke opp "proprietorship" (eierskap) i to deler:

- 1) eierskap ved begynnelsen av perioden
- 2) inntekter og kostnader som påløper i perioden og hvor nettoforskjellen mellom inntektene og kostnadene utgjør periodens resultat og forklarer endringen i eierskapet i løpet av perioden (jf. kongruensprinsippet):

$$\text{Eiendeler} = \text{Gjeld} + \text{Eierskap} + \text{Inntekter} - \text{Utgifter}$$

$$\text{Eiendeler} + \text{Utgifter} = \text{Restriksjoner} + \text{Eierskap} + \text{Inntekter}$$

Konti som finnes på venstresiden av ligningen øker i verdi når vi foretar en debetbokføring, og reduseres i verdi når vi foretar en kreditbokføring. Motsatt regel gjelder for kontiene på høyresiden av ligningen.

Innenfor offentlig sektor vil balanseligningen være litt annerledes, da fokus her er på pengekontroll:

$$\text{Eiendeler} + \text{Fondsintern gjeld} + \text{Utgifter} + \text{Overføringer til andre fond} =$$

$$\text{Restriksjoner} + \text{Fondsbalanse} + \text{Fondsintern gjeld} + \text{Inntekter} + \text{Overføringer andre fond}$$

Konti som finnes på venstresiden av ligningen øker i verdi når vi foretar en debetbokføring, og reduseres i verdi når vi foretar en kreditbokføring. Motsatt regel gjelder for kontiene på høyresiden av ligningen.

Den viktigste likheten mellom balanseligningene til offentlig og privat sektor, er at det dobbelte bokholderis prinsipp gjelder for begge ligningene. Vi finner imidlertid flere ulikheter. Balanseligningen for privat sektor fokuserer på et lønnsomhetsresultat, mens den for offentlig sektor fokuserer på et finansielt resultat. I offentlig sektor finner vi i tillegg finansielle overføringer mellom ulike fond. En siste forskjell består i begrepet ”proprietorship” (eierskap), som brukes i privat sektor og begrepet ”Fund Balance” (fondsbalanse) som brukes i offentlig sektor.

4.6 Oppsummering

Fondsregnskapet ble opprinnelig utviklet for bruk i privat sektor, som et alternativ til forretningsregnskapet. Det viste seg imidlertid at fondsregnskapet ikke fant særlig anvendelse i privat sektor. Derimot ble det videreutviklet for bruk i offentlig sektor i anglosaksiske land, blant annet ved at budsjettall ble tatt med i tillegg til regnskapstall.

Det som kjennetegner fondsregnskapet, er at det fokuserer på inntektenes og utgiftenes finansielle (pengemessige) utvikling, i motsetning til forretningsregnskapet som fokuserer på inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsmessige virkning. På grunn av denne forskjellen, brukes det dobbelte bokholderis prinsipp på en annen måte enn i forretningsregnskapet.

Neste kapittel tar for seg stiftelser generelt. Stiftelser har en del likhetstrekk med offentlige organisasjoner, som bruker det finansielle fondsregnskapet. Deretter, i kapittel 6, tar vi for oss en bestemt stiftelse, nemlig Bergensklinikkene. I etterfølgende kapittel (kapittel 7) diskuteres det om det finansielle fondsregnskapet også er anvendelig for stiftelser.

5 Stiftelser

5.1 Innledning

Det finnes ingen offisiell statistikk over antall registrerte stiftelser i Norge. Kobro (2005) anslår at det finnes omlag 10.000 stiftelser, og at disse til sammen forvalter verdier for mer enn 30 milliarder kroner.

Fra 1.januar 2005 trådte stiftelsesloven av 15.juni 2001 (stl.) i kraft, og dette medførte en del endringer for stiftelser. Blant disse endringene er innføringen av et stiftelsestilsyn og et vesentlig skjerpet ansvar for stiftelsens styre, både erstatnings- og straffemessig (Kobro, 2005). Et av siktemålene med lovarbeidet var å vurdere mulige regler som kunne hindre misbruk av stiftelsesformen, men man har lagt vekt på å ta vare på stiftelsers særpreg som organisasjonsform (Ot.prp. nr 15 2000-2001).

5.2 Om stiftelser

5.2.1 Karakteristikk

Rettsdannelsen stiftelse har to sentrale kjennetegn (Ot.prp. 15 2000-2001):

- Den er et eget rettssubjekt:
Stiftelsen kan selv stå som eier, pådra seg forpliktelser og være part i avtaler og prosesser.
- Den er selveiende:
Det finnes ikke eiere eller medlemmer som kan ha innflytelse over stiftelsen, herunder dens midler eller ha rett til å motta utbytte eller verdier ved en oppløsning. Dette skiller stiftelser fra for eksempel selskaper og foreninger.

Legaldefinisjonen på en stiftelse finner vi i stiftelsesloven § 2: "formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art." Stiftelsen overtar, i kraft av den rettslige disposisjonen, eiendomsretten til formuesverdien (Ot.prp. nr 15 2000-2001).

En stiftelse kan godt kalles legat, fond eller lignende og likevel være en stiftelse. Det avgjørende er at den oppfyller lovens krav (Kobro, 2005).

5.2.2 Stiftelsers formål

Tradisjonelt har stiftelser gjerne vært opprettet for å fremme ideelle formål, enten av sosial, humanitær, religiøs eller utdanningsmessig art, og det har da blitt bedrevet passiv kapitalforvaltning. (Ot.prp. 15 2000-2001). Med tiden har dette endret seg. Stiftelser opprettes nå ofte for å forestå en aktivitet, blant annet å bevare de verdier grunnkapitalen består av, eller å gi et servicetilbud (for eksempel barnehager). Stiftelsesformen brukes i dag i større grad til å organisere næringsvirksomhet, eller i offentlig sektor på virksomhet som ønskes skilt ut fra den ordinære offentlige forvaltning. Stiftelsen Bergensklinikkene, anno 1991, ble opprettet for å bistå rusmisbrukere i deres kamp for å bli rusfri, og sorterer dermed under de stiftelser som er opprettet for å yte servicetilbud.

5.3 Krav til stiftelsen/lovbestemmelser

5.3.1 Stiftelsens selvstendighetskriterium

Det er et helt grunnleggende kriterium ved stiftelsesdannelsen at den er tilstrekkelig selvstendig i forhold til utenforstående. Man sier gjerne at stiftelsesloven bygger på et slags ”selvstendighetskriterium” (Ot.prp.nr.15, 2000-2001). Dette har blant annet kommet til uttrykk ved at stifteren ikke kan sitte i enestyre i stiftelsen eller være styrets leder dersom styret bare har to medlemmer (Kobro, 2005). Kravet om at en stiftelse skal være selvstendig, kommer også til uttrykk i § 4 i loven, som bestemmer at fra det tidspunktet den rettslige disposisjon som danner grunnlaget for stiftelsen er bindende, har den som opprettet stiftelsen, ikke lenger eierrådighet over den.

5.3.2 Vedtekter

Disse skal som et minimum angi stiftelsens navn, formål, størrelse og hvordan det dannes og grunnkapitalen. Grunnkapitalen for alminnelige stiftelser etter 01.01.2005 må være på minst kr 100.000, for næringsdrivende stiftelser er kravet 200.000.

5.3.3 Styret:

Det øverste organ i en stiftelse er styret, det finnes ingen generalforsamling eller lignende som kan instruere styret. Vedtektene kan imidlertid bestemme at stiftelsen kan ha andre organer. Stiftelsesloven definerer klart hvilke oppgaver som kan legges til slike organer; rett

til å velge/avsette styret velge revisor, rett til å uttale seg om regnskap, rett til å beslutte granskning og rett til omdannelse av stiftelsen. Vedtektene for stiftelsen må fastsette hvordan styret skal dannes. Loven er ikke til hinder for at styret selv oppnevner nye styremedlemmer (Kobro, 2005).

Styrets plikter og oppgaver består i å forvalte de verdier stiftelsen eier på betryggende og riktig måte (Kobro, 2005). Dette betyr nærmere bestemt en plikt til å sørge for at utdelinger av midler fra stiftelsen skjer i henhold til stiftelsens formål, noe som igjen innebærer et ansvar å følge opp hvordan stiftelsens kapital plasseres og forvaltes. Kobro nevner som eksempel på uforsvarlig forvaltning at stiftelsens midler benyttes til spekulasjonspreget investering, pyramidespill eller lignende, og fremhever som eksempel på aktsom forvaltning at penger bare lånes ut mot god sikkerhets i fast eiendom. Styret kan engasjere en daglig leder. Denne vil da bistå med forvaltningen av selskapet, men det fritar ikke styret for ansvaret (Kobro, 2005).

5.3.4 Skatteplikt

Stiftelser er i utgangspunktet skattepliktige på lik linje med andre innretninger, men vil i praksis ofte ha svært begrenset skatteplikt etter Skattelovens § 2-32 som sier at stiftelser og andre innretninger som ikke har erverv til formål for inntekts- og formål i en viss utstrekning vil likevel en skattefri stiftelse være skattepliktig for inntekter de erverver (Kobro, 2005).

5.3.5 Stiftelsestilsynet

Stiftelsestilsynet (underlagt Lotteri- og stiftelsestilsynet i Førde) er nytt fra 01.01.2005, og har som oppgave å føre stiftelsesregister, i tillegg har de veiledningsplikt/tilsynsplikt ovenfor stiftelsene. Tilsynet er i første rekke opprettet for å tilse at stiftelsen følger de formelle regler. Begrenset kapasitet, kombinert med det store antall stiftelser som finnes, gjør at tilsynet ikke vil kunne være særlig inngående.

Stiftelsestilsynet har i visse tilfelle rett til å velge/avsette styre og revisor, i tillegg kan de godkjenne omdanninger som ønskes/beslutes, samt kompetanse til å reise erstatningskrav mot styremedlemmer (Kobro, 2005).

5.3.6 Omdanning

Omdanning brukes som en fellesbetegnelse på endring av stiftelsens vedtekter, sammenslåing med andre stiftelser, oppsplitting i flere stiftelser og oppløsning/avvikling av stiftelsen (Kobro, 2005). Terskelen for omdanning er forholdsvis høy, i den forstand at det skal ganske mye til før man foretar en omdanning.

Ved en eventuell avvikling av stiftelsen, må de midler som måtte være igjen i stiftelsen disponeres i overensstemmelse med stiftelsens formål. Midlene kan ikke føres tilbake til stifteren.

5.4 Skillet mellom alminnelige og næringsdrivende stiftelser

Ny stiftelseslov § 4 andre ledd bokstavene a til c gir en legaldefinisjon på hva som skal anses som en næringsdrivende stiftelse, og dette er stiftelser som

- har til formål å drive næringsvirksomhet selv (bokstav a)
- driver næringsvirksomhet selv (bokstav b)
- som på grunn av avtale, eller som eier av aksjer eller selskapsandeler, har bestemmende innflytelse over næringsvirksomhet utenfor stiftelsen (bokstav c - såkalt "holdingstiftelse")

Alminnelige stiftelser er negativt definert i stiftelsesloven § 4 fjerde ledd: "Alminnelige stiftelser er stiftelser som ikke er næringsdrivende".

Bakgrunnen for å operere med et skille mellom alminnelige og næringsdrivende stiftelser, er at det gjelder flere særregler for sistnevnte. Næringsdrivende stiftelser vil normalt ha langt flere kreditorer å forholde seg til, og ofte også ha ansatte (Kobro, 2005). Næringsdrivende stiftelser vil ikke omfattes av den omtalte regnskapsstandard NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*.

5.5 Fordeler og ulemper med stiftelse som organisasjonsform

Det kan være flere årsaker til at man velger stiftelsesformen fremfor andre organisasjonsformer, men det viktigste er gjerne stabilitet. Stiftelser skal som utgangspunkt

ligge fast slik de er opprettet, upåvirket av endringer i eierforhold (i kontrast til f.eks. et aksjeselskap), riktignok med en viss adgang til omdanning etter særlige regler. Dette gjør stiftelser til en statisk organisasjonsform, men samtidig veldig robust mot endringer. En annen fordel med stiftelser er at de ikke har eiere som krever avkastning, men dette fører på den annen side til at man mister den kontrollfunksjonen som eierskapet har. Stiftelser er ikke godt egnet hvis det er behov for å innkalle kapital fra markedet til å finansiere stiftelsens virksomhet. (Ot.prp. nr 15 2000-2001)

5.6 Om regnskapsreglene

En stiftelse må følge regnskapsloven (LOV 1998-07-17 nr 56: Lov om årsregnskap m.v.), jamfør regnskapslovens § 1-2, nr. 10, hvor stiftelser er ”regnskapspliktige etter denne loven”. Regnskapsloven åpner nå for unntaksregler og avvikende tolkning så lenge dette er i tråd med god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, nedfelt i regnskapsstandarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (2006a).

Reglene i regnskapsloven er i utgangpunktet utformet for regnskapspliktige *med* økonomisk formål, noe som medfører at de ikke er like godt egnet for regnskapspliktige *uten* økonomisk formål. I regnskapslovens § 4-1 tredje ledd er ideelle organisasjoner gitt anledning til å fravike prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling. NRS(F) beskriver hvordan disse tre skal fortolkes for ideelle organisasjoner.

5.6.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper

I regnskapslovens § 4-1, 1.ledd finner vi de 5 grunnleggende regnskapsprinsippene for regnskapsføring av transaksjoner og resultatføring (Kvaal og Johnsen, 1999): Jeg vil kun diskutere de tre som er aktuelle i denne sammenheng, nemlig transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet.

Transaksjonsprinsippet i RL § 4-1 første ledd nr 1 er i første rekke en bestemmelse om regnskapsføring og verdimåling av de verdier som er gjenstand for en transaksjon (Johnsen og Kvaal, 1999). Ordlyden i det grunnleggende regnskapsprinsippet er at ”transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet”. Det sentrale her vil være om det har funnet sted en transaksjon, og i tilfelle når. Dette avhenger av om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. I henhold til NRS’ diskusjonsnotat, sitert i

Johnsen og Kvaal, vil ikke overføring av risiko og kontroll nødvendigvis skje samtidig. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) vil være det tidspunkt hvor risiko og kontroll i all hovedsak er overført. Transaksjonsprisen skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, historisk kost. Diskusjonsnotatet definerer risiko som eiendelens gevinst- og tapspotensial, mens kontroll defineres som beslutningsmyndighet og råderett. Det presiseres videre at spørsmålet om risiko og kontroll må vurderes ut fra substans og økonomiske realiteter, ikke formell form. Dette kalles ”substance over form”- kriteriet.

Opptjeningsprinsippet i § 4-1 første ledd nr 2 lyder: ”Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet)”, og er en bestemmelse om regnskapsføring av inntekt (Johnsen og Kvaal, 1999). Det er egenskapen ”opptjent” som skal styre inntektsføringen, og dette må forstås slik at periodiseringen ikke alltid er sammenfallende med gjennomført transaksjon. Johnsen og Kvaal slår fast at dette er en betydelig utvidelse av den tradisjonelle historisk kost modellen hvor inntekt normalt blir opptjent og dermed regnskapsført når det finner sted en salgstransaksjon. Konsekvensen av et opptjeningsprinsipp er at inntekter blir periodisert simultant, skriver de.

Sammenstillingsprinsippet i RL § 4-1 første ledd nr 3; ”utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”, er selve kjernen i historisk kost modellene. Man sammenstiller (matcher) inntekter og kostnader i perioden for å måle det regnskapsmessig resultatet. Inntekt resultatføres når den er opptjent, mens kostnader som er påløpt for å skape inntekt, sammenstilles med inntekten og benevnes ”kostnad opptjent inntekt” eller ”kostnad solgte varer” (Johnsen og Kvaal, 1999). Sammenstilling forutsetter fordeling av kostnader mellom regnskapsperioder, men denne sammenhengen kan være både direkte, som varekostnader, eller indirekte, som avskrivninger. Ved valg av avskrivningsplan vil det ha prinsipiell interesse å fastslå om sammenstillingsprinsippet styrer eller ikke. Avskrivninger er fordeling av investeringsutgiften for et driftsmiddel over økonomisk levetid. Dersom valg av avskrivningsplan bestemmes av sammenstillingsprinsippet, bør fordeling av investeringsutgiften baseres på forventning om fremtidig inntjening, det vil si kontantstrømtilpasset avskrivning. Praktiske avskrivningsmetoder som for eksempel lineær avskrivning og produksjonsenhetsmetoden kan brukes når de representerer en god tilnærming til kontantstrømtilpasset avskrivning. Det sentrale er at kontantstrømtilpasset avskrivning er den eneste metoden som kan sies å reflektere en sammenstilling med inntekt på en meningsfylt måte.

5.6.2 Ny regnskapsstandard og konsekvenser for inntekts- og utgiftsføring:

I det følgende vil jeg prøve å gi en oversikt over hvordan standardens fortolkning av prinsippet vil virke inn på bokføringen av (a) inntekter og (b) utgifter. For en mer detaljert fremstilling, oppfordrer jeg til å lese Kristine Blombakkens masterutredning fra våren 2007: *Regnskapsregler for hjelpeorganisasjoner: en teoretisk og empirisk studie*.

Stiftelser er regnskapspliktige etter RL § 1-2 nr 10. Med virkning fra og med regnskapsår påbegynt 1.januar 2005 eller senere er regnskapsloven endret, slik at visse regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål (ideelle organisasjoner) kan fravike enkelte bestemmelser i regnskapsloven når det er i samsvar med god regnskapsskikk (NRS(F), 2006a). Bare i de tilfeller regnskapsstandarden tillater andre løsninger enn regnskapslovens hovedregler, med hjemmel i regnskapslovens § 4-1 tredje ledd og § 6-3 tredje ledd, kan kravene i regnskapsloven fravikes. I følge forarbeidene er det forutsatt at god regnskapsskikk skal utfylles gjennom egne regnskapsstandarter for ideelle organisasjoner. Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) har utarbeidet en slik regnskapsstandard i form av en foreløpig standard: NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (september 2006)

I kapittel 3.8 om bruk av standardens løsninger, presiseres det at reglene i standarden er en fortolkning av de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven. Dette betyr at blant annet at standarden diskuterer ideelle organisasjoners regnskaper innenfor rammen lønnsomhetsregnskap utarbeidet ved dobbel bokføring. Standarden presiserer ikke om det er det finansielle eller det lønnsomhetsmessige prinsipp som anvendes i bokføringen. Siden standarden imidlertid presiserer at reglene er en fortolkning av regnskapsloven, er det mest naturlig å anta at standarden følger regnskapslovens periodiseringsprinsipp; lønnsomhetsmessig periodisering. Det som vil være interessant å se senere, er at standarden faktisk anvender begge prinsippene! I en del tilfeller brukes det finansielle periodiseringsprinsippet uten at dette presiseres nærmere. Den uklare bruken av periodiseringsprinsipper viser seg spesielt i standardens regler om bokføring av inntekter. I de aller fleste tilfeller standarden skriver "inntekt", mener den "opptjent inntekt" (referert til som "lønnsomhetsinntekt" i nederste del av figur 3.1). Siden opptjente inntekter i stiftelser ofte ikke har noen kausalsammenheng med kostnadene, oppstår det en del kompliserte problemstillinger knyttet til hvordan de opptjente inntektene skal bokføres. Dette fordi man ser bokføringen i lys av et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp.

5.6.2.1 Inntekter

Opptjeningsprinsippet i regnskapsloven innebærer, som tidligere nevnt, at en inntekt resultatføres når den er opptjent. I en transaksjonsbasert historisk kost modell (dvs. forretningsregnskapet) blir en inntekt normalt opptjent og regnskapsført når det finner sted en salgstransaksjon (NRS (F), 2006 a). For ideelle organisasjoner foreligger det ofte ingen salgstransaksjon, og standarden oppstiller i stedet tre betingelser for at inntektsføring skal kunne skje:

- Organisasjonen må ha juridisk rett til inntekten
- Det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- Inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Tidspunktet for når den opptjente inntekten innbetales er uten betydning for bokføringen. Med andre ord har reglene for inntektsføring i ideelle organisasjoner bakgrunn i et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp.

I standarden gjøres det et skille for inntektsføring mellom de inntekter hvor organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse, f.eks. medlems- og sponsorinntekter, og de inntekter hvor organisasjonen ikke er forpliktet til slik motytelse, som er tilfellet ved gaver. I kapittel 3.5.2 presiseres det at inntekter i tilfeller ved ekstern motytelse behandles på samme måte som inntekter for regnskapspliktige med økonomisk formål, hvor opptjeningen skjer i takt med avgivelsen av motytelsen. Underforstått: bokføringen skal skje med bakgrunn i et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. I tilfeller der det ikke skal gis en direkte motytelse, vil vurderingen av regnskapsmessig opptjening utelukkende baseres på de 3 ovennevnte kriterier for regnskapsføring. Dette er også et uttrykk for et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Det kan være nyttig å se på noen konkrete eksempler på inntekter og bokføring for ideelle organisasjoner som følger standarden.

Medlemsinntekter

Medlemskontingent vil ikke være aktuelt for stiftelser.

Innsamlede midler og gaver

Standarden sier at innsamlede midler skal inntektsføres når de 3 ovennevnte kriterier for inntektsføring er oppfylt. Ergo benytter man her et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Normalt vil kriteriene være oppfylt på innsamlingstidspunktet (NRS(F), 2006a), slik at det lønnsomhetsmessige periodiseringsprinsippet faller sammen det

finansielle. Standarden skriver at det for de fleste organisasjoner er viktig å vite sum midler som er innkommet i hver periode. Dette gir bedre informasjon om den faktiske aktiviteten i perioden enn om man inntektsfører i henhold til utførte aktiviteter. Å vise sum innkommende midler er det samme som å vise sum innbetalinger, noe som betyr at bokføringen er basert på et finansielt periodiseringsprinsipp.

Når det gjelder gaver, foreligger det ingen motytelse som kan danne utgangspunkt for regnskapsføring (NRS(F), 2006a). Av denne grunn oppfyller ikke gaver fullt ut kriteriene for en regnskapsmessig transaksjon - innenfor rammen av et lønnsomhetsregnskap. Som hovedregel skal gaver likevel regnskapsføres, som tidligere nevnt etter de tre kriterier. Det er altså et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp som ligger til grunn for bokføringen.

Tilskudd

Tilskudd er en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser (NRS(F), 2006a). Organisasjoner mottar tilskudd både fra offentlige og private ytere. Vi skiller mellom drifts- og investeringstilskudd. Periodiseringen og føringen i aktivitetsregnskapet (se for eksempel Solbakken, 2007, for flere detaljer) vil avhenge av om tilskuddene oppfyller kriteriene for inntektsføring (NRS(F), 2006a). Et driftstilskudd skal inntektsføres i den perioden tilskuddet er ment for, uavhengig av om tilskuddet er brukt opp eller ei. Her følger man altså et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Et investeringstilskudd skal inntektsføres som ved annen inntektsføring i ideelle organisasjoner (NRS(F), 2006a), altså når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Her følger man også et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. En forskjell er imidlertid at tilskuddet skal inntektsføres i sin helhet og ikke fordeles over investeringens levetid (NRS(F), 2006a), slik at organisasjonen skal vise sum anskaffede midler for hver regnskapsperiode. Det kan synes som et finansielt periodiseringsperspektiv er lagt til grunn.

5.6.2.2 Utgifter

Sammenstillingsprinsippet i regnskapslovens § 4-1 nr 3 går ut på at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. I økonomiske organisasjoner er det primære formålet med regnskapet å måle det lønnsomhetsmessige resultatet i regnskapsperioden. Dette gjøres ved sammenstilling av lønnsomhetsinntekter (opptjente inntekter) og kostnader i perioden. Betalingstidspunktet er uten betydning. I standarden

presiseres det at dette gjelder også for ideelle organisasjoner. Her ser vi igjen at det er et lønnsomhetsmessig prinsipp som gjelder.

Det som imidlertid er særskilt for fortolkningen av sammenstillingsprinsippet for organisasjoner uten økonomisk formål, er hva som er utgangspunktet for sammenstillingen (NRS(F), 2006a).

- I de tilfeller organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse for en inntekt, anvendes sammenstillingsprinsippet på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Dette fordi det er sammenheng mellom inntekt (dvs. lønnsomhetsinntekt/opptjent inntekt) og kostnad, på samme måte som for regnskapspliktige med økonomiske formål.
- Kostnader som ikke er forbundet med en inntekt (dvs. lønnsomhetsinntekt/opptjent inntekt) som krever ekstern motytelse, må sammenstilles med et annet utgangspunkt enn tilhørende inntekt. Sammenstillingen gjøres med utgangspunkt i aktiviteten som medfører bruk av midlene.

Ideelle organisasjoners kostnader er knyttet til aktiviteter som utøves for å oppfylle organisasjoners formål (NRS(F), 2006a). For en organisasjon er det viktig å vise hvilke kostnadsgenererende aktiviteter som er gjennomført i regnskapsperioden. Derfor må kostnadene sammenstilles ut fra den aktivitet som har vært utført (NRS(F), 2006a). Vi ser at det her et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp som gjelder.

5.7 Oppsummering

Organisasjonsformen stiftelse har to særtrekk; den er selveiende og den er et eget rettssubjekt. Dette gjør stiftelsen på den ene siden statisk og vanskelig å endre, men på den annen side robust og overlevelsesdyktig. Stiftelser egner seg ikke like godt for alle typer drift, og formålet med driften må avgjøre om stiftelse er den mest hensiktsmessige organisasjonsform.

Ihht. RL § 1-3 nr 10 skal stiftelser følge regnskapsloven, men den nye regnskapsstandarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, som også omfatter stiftelser (alminnelige stiftelser uten profittformål), tillater en del nærmere bestemte unntak fra

transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet i RL § 4-1 nr 1, 2 og 3, jamfør RL § 3-1 nr 10.

I neste kapittel vil jeg presentere Bergensklinikkene, som er den stiftelsen jeg har valgt som case. Jeg vil ta for meg årsrapportene (6.2) og regnskapsoppstillingene i årsrapporten (6.3) og analysere disse, samt se etter forbedringspotensiale.

6 Empiri : Bergensklinikkene

6.1 Generell omtale

Bergensklinikkene ble etablert 4.januar 1991 som en selveiende stiftelse etter Lov om stiftelser, og har som formål å drive forebygging, behandling, undervisning og forskning knyttet til mestring av rusproblemer. Stiftelsens formål kan listes opp slik (www.bergensklinikkene.no):

- Gi tilbud om behandling til rusmiddelavhengige og deres pårørende
- Sørge for faglig utvikling av alle personalgrupper
- Utvikle en nasjonal og internasjonal kompetanseorganisasjon for forebygging og behandling av rusmiddelskader
- Legge forholdene til rette for faglig og organisatorisk utviklingsarbeid og forskning innen rusbehandling i et nært samarbeid med Universitetet i Bergen.

Stiftelsens formål er altså av ideell/ikke-økonomisk art.

Bergensklinikkene driver sin virksomhet i tre ulike bygg;

Nye Sandviksvei 84: Skutevikenklinikken, Avdeling for inntak og koordinering (AIK) og Avdeling for legemiddelassistert rehabilitering

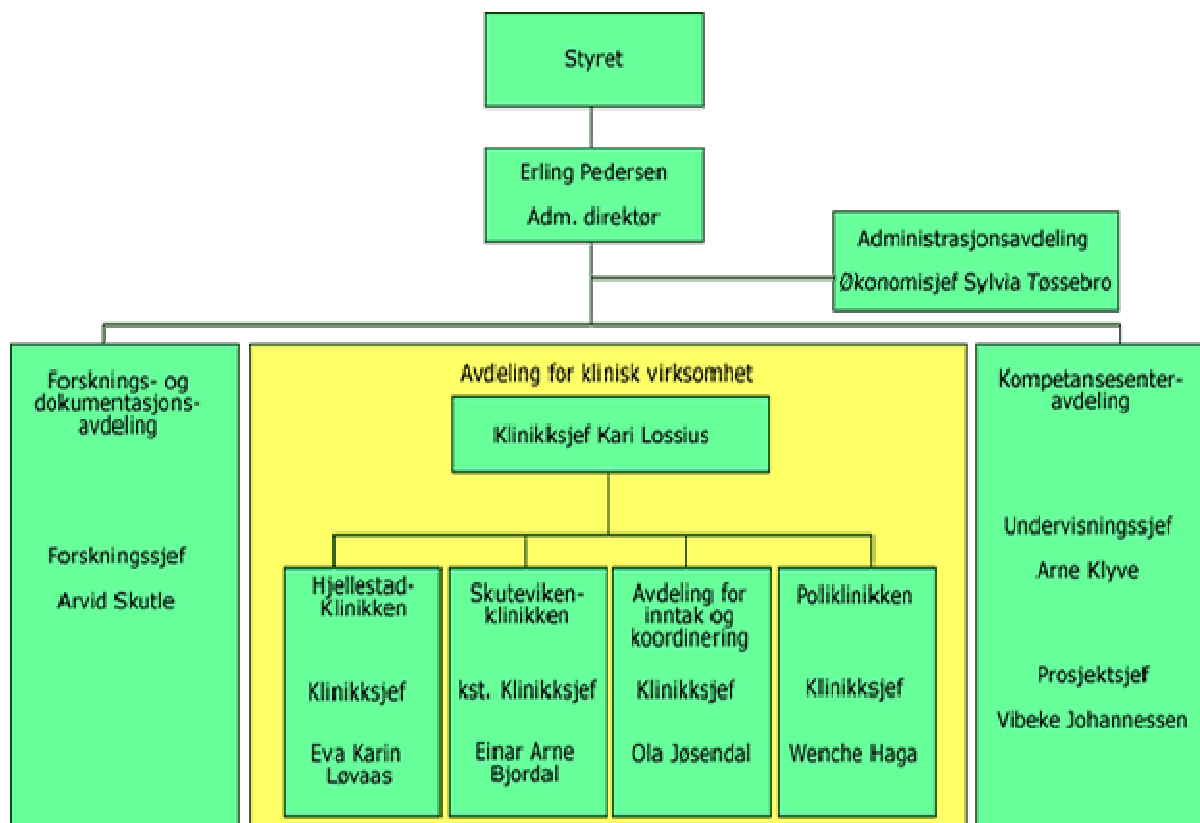
Vestre Torggate 11: Administrasjon, Kompetansesenteravdeling, Forsknings- og dokumentasjonsavdeling og Poliklinikk

Hjellestadklinikken

Bergensklinikkene hadde i 2006 154 årsverk fordelt på 228 personer. Faggrupper og ansatte per 31.12.2006 fordelte seg slik: 9 leger, 29 psykologer, 44 vernepleiere, 17 sosionomer, 5 barnevernspedagoger, 2 fysioterapeuter, 36 hjelpepleiere/miljøarbeidere, samt til sammen 56 ansatte i ulike støttefunksjoner, totalt 213 personer.

Styret består av formann Olav J. Dreyer og nestformann Ragnar Tvinnereim, samt 7 styremedlemmer: Lene Bakke, Asbjørn Birkeland, Therese Dahl, Sturla Gjesdahl, Peter A. Hagelsteen, Bente Storm Haugland og Anne Berit L. Sandtorv.

Organisasjonskart for stiftelsen Bergensklinikkene:



(Kilde: www.bergensklinikkene.no)

I styrets årsberetning kan vi lese at 2006 har vært et historisk godt år, det aller beste siden etableringen i 1991. Bergensklinikkens tjenester har vært mer etterspurte enn noen år tidligere og det har vært et rekordhøyt antall pasienter i behandling i 2006. Bergensklinikkene har gjennomført et prosjekt, "Epikrisen i hånden når du går", som har redusert epikrisetidene i alle klinikkene og vakt oppmerksomhet langt utover stiftelsen selv. Det har også vært foretatt en undersøkelse av arbeidsmiljøet ved Bergensklinikkene, hvor alle avdelinger og klinikker på alle nivåer har kommet meget godt ut. Helsetilsynets rapport fra tilsyn i september 2006 fikk best mulig resultat, man fant ingen avvik i forhold til helselover og forskrifter og ingen merknader når det gjaldt forbedringsområder. Bergensklinikkene hadde det beste resultatet i det landsdekkende tilsynet i 2006 med tverrfaglige spesialiserte behandlingstiltak for rusmiddelavhengige. Økonomisk ble et meget godt år, noe som i stor grad skyldes at klinikkbygning, boliger, hybelhus og store deler av eiendommer på Hjellestad ble overført som vederlagsfri gave fra Stiftelsen for A-klinikk på Vestlandet.

6.2 Om årsrapportene

6.2.1 Om årsrapporten for 2004

Årsrapporten for 2004 består av kun 8 sider. I rapportens side 2 kan man lese kort om stiftelsens formål, hvem styret består av, faggrupper og ansatte i Bergensklinikkene, samt hvilket menneskesyn Bergensklinikkene bygger sin drift på.

På side 3 finner vi resultatregnskapet for 2004. Vi ser at driftsresultatet for 2004 var kr 237.998, mens det for året før var kr 1.089.177.

På rapportens resterende sider kan vi lese om hovedresultater for de ulike klinikkene underlagt Bergensklinikkene, samt pågående prosjekter og programmer. På side 7 gis en oversikt over publikasjoner for 2004.

Årsrapporten for 2004 inneholder verken balanse eller kontantstrømoppstilling.

6.2.2 Om årsrapporten for 2005

Årsrapporten for 2005 er ganske lik den for 2004 i utforming og innhold.

Resultatregnskapet for 2005 viser et overskudd på 966.699 som foreslås overført til annen egenkapital. Resultatet for 2004 er i følge denne årsrapporten kr 271.534, og vi merker oss at det ikke er samsvar mellom de to 2004-resultatene.

Årsrapporten for 2005 inneholder verken balanse eller kontantstrømoppstilling.

6.2.3 Om årsrapporten for 2006

Årsrapporten for 2006 er en klar forbedring i forhold til tidligere år. Rapporten består av hele 22 sider, og inneholder både balanse, kontantstrømoppstilling, samt noter til resultatregnskapet. I tillegg finner vi revisjonsberetning fra Ernst and Young på side 7.

Regnskapsresultatet for 2006 viser et overskudd på kr 2 534 983,- som foreslås overført til annen egenkapital. Resultatet for 2005 er i følge denne årsrapporten kr 2.215.053. Vi merker oss at det ikke er samsvar mellom de to 2005-resultatene.

Stiftelsen har overtatt eiendomsrettigheter til en rekke eiendommer gjennom tilførsel av rettigheter i en egen avtale, jfr. Note 7 og 10 i årsregnskapet. Rettighetene er

regnskapsmessig definert og klassifisert som "annen innskutt egenkapital" i regnskapet for 2006. Ovennevnte transaksjoner har, sammen med endret regnskapsprinsipp knyttet til behandling av egenkapitalinnskudd i KLP og før øvrig positivt resultat i 2006, medvirket til at stiftelsen etter styrets oppfatning nå har en tilfredsstillende egenkapital. Med bakgrunn i ovennevnte, samt inngått avtale med Helse Vest RHF, bekreftes det i henhold til Regnskapslovens § 3-3 at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn ved utarbeidelsen av regnskapet. Omsetningen i stiftelsen økte fra 102,6 til 107,0 millioner i 2006. Årsaken til at 2006 har vært et økonomisk tilfredsstillende år, er effektivisering av driften og kostnadsreduserende tiltak. Stiftelsen skal fortsatt ha fullt fokus på kostnadsreduserende tiltak. De samlede investeringene i stiftelsen var 3,2 millioner. Av årets investeringer har 2,0 millioner gått til opprustning og rehabilitering av selskapets leide lokaler i Nye Sandviksvei nr. 84. Stiftelsens likviditetsbeholdning pr. 31.12.2006 var 11,7 millioner, som vurderes som tilfredsstillende. Stiftelsens kostnader til forskning og utvikling har vært kostnadsført løpende.

6.3 Om regnskapsoppstillingene i årsrapporten

Regnskapet for 2004, 2005 og 2006 er ført i tråd med forretningregnskapet. Kontantstrømoppstillingen mangler i alle årsrapportene. Legg merke til at revisor i sin årsberetning for 2006-regnskapet skriver at den er med, se vedlegg 3.

Som nevnt ovenfor, er det manglende samsvar mellom årsresultatene for 2004 og 2005 i de ulike årsrapportene. Dette kan skyldes en kopieringsfeil. Da jeg manglet holdepunkter for å kunne vite hvilket av årsresultatene som var det riktige, sendte jeg en e-post til økonomiansvarlig og ba om en klargjøring. Jeg mottok da et kortfattet svar om at det ikke forelå feil i noen av årsrapportene.

Det hersker usikkerhet rundt hva disse tallene betyr, la oss derfor prøve å trenge mer inn i tallene, jamfør 5.3.

6.4 Om bokføringen til Bergensklinikkene

Det er viktig å ha full kontroll på bokføringen til Bergensklinikkene før man går videre og forsøker å forbedre både bokføringen og de regnskapsoppstillingene som presenteres i

årsrapporten. I vedlegg 2 er det gjort et forsøk på å rekonstruere bokføringen til Bergensklinikkene med utgangspunkt i regnskapsoppstillingene i årsrapporten for 2006.

Som en følge av manglende opplysninger i årsrapporten, samt mangelfull hjelp fra økonomiansvarlig, har det ikke vært mulig å rekonstruere bokføringen i detalj, derav korrigeringsbokføringene. Vi vet imidlertid at det dobbelte bokholderis prinsipp er brukt. Lenger har det dessverre ikke vært mulig å komme her.

På grunn av denne situasjonen, har det heller ikke vært mulig å kunne utarbeide mer informative regnskapsoppstillinger for bruk i årsrapporten.

6.5 Oppsummering

Dette kapitlet har gitt oss en kort oversikt over hva stiftelsen Bergensklinikkene står for og hvordan den driver. Bergensklinikkene ble stiftet som en selveiende stiftelse etter Lov om stiftelser i 1991 og har et ideelt/ikke-økonomisk formål.. Jeg har sett på regnskapsoppstillingene i årsrapportene for 2004, 2005 og 2006, og analysert tallene så langt jeg kom. Dessverre førte mangelfulle årsrapporter og mangelfull hjelp fra økonomiansvarlig til at jeg aldri kom helt til bunns i tallene, noe korrigeringsbokføringene (se vedlegg 2) viser. I neste kapittel vil jeg analysere resultatene mine og se hvilke konklusjoner jeg kan trekke ut av dette.

7 Analyse

7.1 Innledning til analyse

Formålet med denne utredningen var å kartlegge hvordan Bergensklinikkene fører sitt regnskap, og deretter drøfte om regnskapet kunne vært ført på en mer informativ måte. Som nevnt i kapittel 1.2, er det essensielle ved føring av regnskap at det tilpasses formålet til organisasjonen, for slik å kunne gi brukerne av regnskapet best mulig informasjon og grunnlag for økonomiske beslutninger.

Jeg har i utredningens kapittel 3 og 4, referanserammen, gitt en oversikt over relevant regnskapsteori; forretningsregnskapet og fondsregnskapet. Fondsregnskapet ble viet et eget kapittel, da denne teorien ikke har vært brukt i en masterutredning før. I kapittel 5 så jeg på stiftelser og hva som kjennetegner disse, og hvilke regnskapsregler som gjelder for denne organisasjonsformen. Stiftelser er pliktig å følge regnskapsloven, men er gitt adgang til å benytte seg av visse unntak fra transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet ihht. til NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*.

Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode er utviklet spesielt for bruk i forretningsregnskapet, altså for bedrifter som utarbeider et lønnsomhetsregnskap. I kapittel 4 presenterte jeg også fondsregnskapsteorien. Dette er en metode som, i motsetning til kjøpmannens dobbelte bokføring, danner grunnlag for et finansielt regnskap (jf. kapittel 3.5) Dobbelt bokføring kan imidlertid ikke gjøres på samme måte i et finansielt regnskap og et lønnsomhetsmessig, og dette medfører at de finansielle regnskapstypene blir kompliserte og vanskelige å forstå.

I det videre vil jeg gi en teoretisk sammenligning av forretningsregnskapet og fondsregnskapet, før jeg kommer med forslag til videre praksis og videre studier.

7.2 Forretningsregnskap vs. Fondsregnskap

I kapittel 3 og 4 presenterte jeg henholdsvis forretningsregnskapet og fondsregnskapet. Her ble det forklart at begge regnskapene benytter det dobbelte bokholderis prinsipp, men at fortolkningen av dette prinsippet er annerledes innenfor de to modellene. Et offentlig regnskap fokuserer på den finansielle utviklingen, mens privat regnskap fokuserer på

lønnsomhetsutviklingen. Av denne årsak ble det dobbelte bokholderis prinsipp videreutviklet med utgangspunkt i et finansielt perspektiv i forbindelse med overføringen av dette prinsippet fra privat til offentlig sektor.

En annen viktig forskjell mellom forretningsregnskapet og fondsregnskapet, er regnskapsenheten. Forretningsregnskapet anser organisasjonen som regnskapsførende enhet. I fondsregnskapet, derimot, anses et upersonlig fond som regnskapsførende enhet. En organisasjon kan ha flere slike fond som regnskapsførende enheter, og det vil da utarbeides flere uavhengige fondsregnskapet for denne organisasjonen.

8 Konklusjoner

Bergensklinikken benytter i dag dobbel bokføring i sine regnskaper. Det er på det rene at stiftelsen rapporterer med fokus på lønnsomhetskontroll. Årsrapportene er imidlertid så mangelfulle at det er umulig å fastslå med sikkerhet om det er forretningsregnskapet de bruker. Riktignok er rapporten for 2006 forbedret i forhold til rapportene fra 2004 og 2005, men fortsatt mangler kontantstrømoppstilling og fullstendige noteopplysninger.

Jeg har tatt utgangspunkt i årsrapporten av 2006 og prøvd å føre regnskapet på T-konto. Dette for å få frem tallene på en klarere måte. Dessverre førte manglene til at jeg ikke kom helt til bunns i tallene. Av denne årsak har jeg vært nødt til å foreta noen korrigeringsføringer.

Finansregnskapet er en viktig del av evalueringsgrunnlag for dem som skal bruke og lese regnskapet, og det er derfor viktig at regnskapet viser relevant og pålitelig informasjon. Typiske regnskapsbrukere for en stiftelse er både kapitalinnskytere og mottakere av kapital. Begge disse typer brukere er interesserte i at organisasjonens ressurser blir forvaltet på best mulig måte. Siden Bergensklinikkene er en stiftelse uten økonomisk formål, vil fondsregnskapet med sitt finansielle fokus få frem tallene på en klarere måte og dermed gi de som skal lese regnskapet bedre informasjon enn ved bruk av forretningsregnskapet.

8.2 Konklusjoner for videre praksis

Bergensklinikkene må ha kontroll på tallene og bokføring for å kunne bearbeide og presentere mer informativ årsrapport. Første forslag til videre praksis er at Bergensklinikkene prøver å føre på T-konto selv.

Videre forslår jeg at man erstatter forretningsregnskapet med fondsregnskapsteori. Dette er et finansielt regnskap som viser pengestrømmene og gir oss to finansielle resultater: både nettoinntekten og kasseendringen. På denne måten får man frem både stiftelsens totale inntekter og utgifter, samt dens innbetalinger og utbetalinger. I tillegg får man i fondsregnskapet frem budsjettallene.

Avslutningsvis vil jeg anbefale Bergensklikkene å kontrollere bedre at det er de riktige regnskapsoppstillingene som kopieres opp i årsrapportene, samt at man får med alle

elementene som etter loven skal være i et årsregnskap; resultatregnskap, noter, balanse, og kontantstrømoppstilling.

8.3 Konklusjoner for videre studier

Jeg har i denne utredningen foretatt en casestudie hvor jeg har tatt for meg en caseorganisasjon; Stiftelsen Bergensklinikkene. Et neste steg kan være å sammenligne resultatene fra denne studien med studier av andre lignende stiftelser som er bundet av den nye regnskapsstandarden. Det vil være interessant å se hvordan andre stiftelser tolker standardens regler.

I utredningens kapittel 2 argumenterte jeg for bruk av et analytisk metodeperspektiv i min utredning. Et annet alternativ kan være å ta for seg aktørperspektivet og undersøke ulike ønsker og behov for potensielle brukere av stiftelsers regnskaper. En idé kan være å gjennomføre en surveystudie hvor man intervjuer ulike brukere, og undersøker i hvilken grad de er fornøyde med regnskapene slik de i dag. I tillegg kan man f.eks. spørre hvilken informasjon som er viktigst og som de helst skulle se at regnskapet inneholdt.

Et tredje perspektiv som kan tenkes brukt er systemperspektivet, dvs. at man ser på regnskapet som en del av en helhet, f.eks. som en del av organisasjonens styringssystem. Man kan da se på hvordan stiftelsesregnskapet konkret tas i bruk i evaluerings- og styringsformål, og man kan også se på hvordan regnskapet i dag brukes i evaluering av prosjekter og i styringen som helhet.

Jeg håper at min studie vil kunne være til hjelp for videre forskning innen temaet stiftelsesregnskap.

Vedlegg 1: Talleksempel

a) Talleksempel

- (1) Diverse driftsinntekter: 15.000
 - a. Hvorav kontant innbetaling 12.000
 - b. Hvorav senere innbetaling 10.000
- (2) Diverse driftsutgifter 13.000
 - a. Hvorav kontant utbetaling 11.000
 - b. Hvorav senere utbetaling 13.000

a) Kjøpmannens enkle bokføring

Kasse					
1a)	12.000	2a)	11.000		
	12.000		11.000		

b) Kjøpmannens systematisk enkle bokføring

ÅPNINGSBALANSE					
	0			0	
	0			0	

Anleggsmidler					
4)		3)			
		5)			

Kasse				Ikke lønnsomhetsinntekt (utsatt inntekt)	
2)	10.000	8)	11.000		
5)	2.000			9)	2.000
					3.000
	12.000		11.000		5.000

Senere innbetaling (fordring)				Gjeld	
3.000		4)		8)	2.000
3.000					2.000

12000
 + 3000
 =15.000
 -5.000
 =10.000 -13.000/-3.000

c) Kjøpmannens dobbelte bokføring

ÅPNINGSBALANSE

Anleggsmidler	0	Egenkapital	0
Varer	0	Langsiktig gjeld	0
Fordringer	0	Skyldig lønn	0
Kasse	0	Leverandørgjeld	0
		Annen kortsiktig gjeld	0
	0		0

Anleggsmidler	
IB	

Resultatregnskap	
3)	1) 10.000
10.000	10.000

Fordringer	
IB	0
1)	3.000
	UB 3.000
3.000	3.000

Utsatt inntekt	
	IB 0
UB 5.000	12) 2.000
	3.000
5.000	5.000

Kasse	
IB	0
2)	10.000
5)	2.000
12)	UB 12.000
12.000	12.000

EK	
	IB 0
UB 10.000	9) 10.000
10.000	10.000

SLUTTBALANSE

Fordringer	3.000	Egenkapital	10.000
Kasse	12.000	Utsatt inntekt	5.000
	15.000		15.000

Anleggsmidler			
IB	10.000		
4)	5.000	3)	1.000
		5)	3.000
		UB	11.000
	15.000		15.000

Varer			
IB	500		
7)	4.900	6)	5.000
		UB	400
	5.400		5.400

Fordringer			
IB	3.000		
1)	15.000	2)	16.600
		UB	1.400
	18.000		18.000

Resultatregnskap			
3)	1.000	1)	15.000
6)	5.000	5)	200
9)	4.000		
11)	700		
14)	4.500		
	15.200		15.200

Egenkapital			
		IB	5.000
		14)	4.500
UB	9.500		
	9.500		9.500

Langsiktig gjeld			
13)	2.000	IB	6.000
UB	4.500	12)	500
	6.500		6.500

d) Fondsregnskapets dobbelte bokføring

Kasse			
IB	0	8)	11.000
2)	12.000	UB	1.000
	12.000		12.000

Finansielt Resultatregnskap			
		9)	15.000
10)	13.000		
UB	2.000		
	15.000		15.000

Fordringer			
IB		IB	0
UB	3.000	UB	3.000
	3.000		3.000

Gjeld			
		IB	0
			2.000
UB	2.000		
	2.000		2.000

SLUTTBALANSE			
Fordringer	3.000	Gjeld	2.000
Kasse	1.000	Fondsbalanse	2.000
	4.000		4.000

Vedlegg 2: Føring av regnskapet for 2006 på T-konti

Bergensklinikkene

BALANSE PR. 31. DESEMBER 2005

Tomter, bygninger m.v.	0	Stiftelseskapi tal	100.000
Driftslø søre m.v.	1.651.518	Forskingsfond	40.543
Andre fin, fordringer	67.782	Innskutt annen egenkap.	0
Overfin. pensjonsforpl.	2.674.149	Udekket tap	-8.420.355
Fordringer	1.886.777	Gjeld til kredittinst.	28.000
Bankinnskudd m.v.	5.019.836	Øvrig langsiktig gjeld	760.000
		Leverandø rgjeld	2.215.807
		Skyldige off. avg.	4.647.355
		Betalbar skatt	0
		Annen kortsiktig gjeld	11.928.712
	11.300.062		11.300.062

Tomter, bygninger m.v.		Stiftelseskapi tal	
IB	0	IB	100.000
a)	38.700.000	UB	100.000
	38.700.000		100.000

Driftslø søre m.v.		Forskingsfond	
IB	1.651.518	IB	40.543
b)	3.222.072	UB	40.543
	4.873.590		40.543

Andre finansielle fordringer		Innskutt annen egenkapital	
IB	67.782	IB	0
K1)	593.562	a)	38.700.000
		UB	38.700.000
	661.344		38.700.000

Overfinansiert pensjonsforpliktelse		Gjeld til kredittinstitusjoner	
IB	2.674.149	IB	28.000
c) (?)	518.566	d)	28.000
		UB	0
	3.192.715		28.000

Fordringer		Øvrig langsiktig gjeld	
IB	1.886.777	IB	760.000
1)	88.256.433		
2)	18.825.855	UB	760.000

108.969.065		108.969.065		760.000		760.000	
Bankinnskudd m.v				Leverandørgjeld			
IB	5.019.836	5a)	29.763.937		IB	2.215.807	
6)	180.301	7)	2.686	5a)	29.763.937	5)	31.717.133
K2)	719.320	b)	3.222.072	UB	4.169.003		
e)	106.584.122	d)	28.000				
		K1)	593.562				
		K4)	67.164.130				
		UB	11.729.192				
	112.503.579		112.503.579		33.932.940		33.932.940
Udekket tap				Skyldige offentlige avgifter			
IB	8.420.355	9)	2.534.983		IB	4.647.355	
		c)	518.566			K3)	297.595
		UB	5.366.806	UB	4.944.950		
	8.420.355		8.420.355		4.944.950		4.944.950
Annen kortsiktig gjeld				Betalbar skatt			
		IB	11.928.712		IB	0	
K3)	297.595	3)	70.843.855		8)	45.175	
K4)	67.164.130			UB	45.175		
UB	15.310.842						
	82.772.567		82.772.567		45.175		45.175
Resultatregnskap (RR)							
3)	70.843.855	1)	88.256.433				
4a)	986.000	2)	18.825.855				
4b)	1.132.757	6)	180.301				
5)	31.717.133						
7)	2.686						
8)	45.175						
9)	2.534.983						
	107.262.589		107.262.589				

- 1) Driftstilskudd (88.256.433) (D-Fordringer og K-RR)
- 2) Annen driftsinntekt (18.825.855) (D-Fordringer og K-RR)
- 3) Lønnskostnad (70.843.855) (D-RR og K- Annen kortsiktig gjeld)
- 4a) Avskrivning bygninger (986.000) (D-RR og K-Tomter, bygninger m.v.)

-
- 4b) Avskrivning driftsløsøre o.l. (1.132.757) (D-RR og K-Driftsløsøre m.v.)
 - 5) Annen driftskostnad (31.717.133) (D-RR og K-Leverandørgjeld)
 - 5a) Betalt leverandørgjeld (29.763.937) (K-Bankinnskudd m.v. og D-Leverandørgjeld)
 - 6) Anne renteinntekt (180.301) (D-Bankinnskudd m.v. og K-RR)
 - 7) Annen rentekostnad (2.686) (D-RR og K-Bankinnskudd m.v.)
 - 8) Skattekostnad på drift eiendom (45.175) (D-RR og K-Betalbar skatt)
 - 9) Overført til annen egenkapital (2.534.983)
(D-RR og K-Annen egenkapital (udekket tap))

 - a) Vederlagsfritt mottatt eiendommer (38.700.000) (D-Tomter, bygninger m.v. og K-Innskutt annen egenkapital)
 - b) Tilgang driftsmidler (3.222.072) (D-Driftsløsøre m.v. og K-Bankinnskudd m.v.)
 - c) Endring av regnskapsprinsipp vedrørende pensjonsforpliktelser (518.566)
(D-Overfinansiert pensjonsforpliktelse(?) og K- Udekket tap)
 - d) Betalt gjeld til kredittinstitusjoner (28.000)
(K-Bankinnskudd m.v. og D-Gjeld til kredittinstitusjoner)
 - e) Innbetaling fordringer (106.584.122)
(D-Bankinnskudd m.v. og K-Fordringer)

KORRIGERINGER

- K1) Balansering av kontoen Andre finansielle fordringer (593.562)
(D-Andre finansielle fordringer og K-Bankinnskudd m.v.)
- K2) Balansering av kontoen Overfinansiert pensjonsforpliktelse (719.320)
(K-Overfinansiert pensjonsforpliktelse og K-Bankinnskudd m.v.)
- K3) Balansering av kontoen Skyldig offentlige avgifter (297.595)
(K-Skyldig offentlige avgifter og D-Annen kortsiktig gjeld)
- K4) Balansering av kontoen Annen kortsiktig gjeld (67.264.130)
(D-Annen kortsiktig gjeld og K-Bankinnskudd m.v.)

Vedlegg 3a: Resultatregnskap 2004

Hovedresultater Stiftelsen Bergensklinikkene 2004

Resultatregnskap 2004 (hovedtall i kr.)

	2004	2003
Driftsinntekter		
Driftstilskudd	78.203.000	72.399.954
Annen driftsinntekt	16.185.302	17.377.779
Sum driftsinntekter	94.388.302	89.777.733
Driftskostnader		
Lønnskostnad	65.372.761	60.086.953
Avskrivning	795.504	1.215.583
Annen driftskostnad	28.458.025	29.564.374
Sum driftskostnader	94.626.290	90.866.910
Driftsresultat	237.988	1.089.177
Finansinntekter og finanskostnader		
Annen renteinntekt	27.257	210.728
Annen rentekostnad	28.618	34.246
Netto finansinntekter	1.361	176.482
Ordinært resultat før skattekostnad	239.349	912.695
Skattekostnad		
Skattekostnad på drift eiendom	32.190	54.004
Årets resultat	271.539	966.699
Overføringer:		
Overført til annen egenkapital	271.539	966.699

Resultater klinisk virksomhet 2004

Tverrfaglig spesialisert behandling for personer med skadelig bruk av rusmidler/
rusmiddelavhengighet i henhold til driftsavtale mellom Helse Vest RHF og Stiftelsen
Bergensklinikkene

2884 henvendelser om behandling og rehabilitering i 2004

2426 behandlingsopphold (inkl. poliklinisk behandling og rehabilitering) i 2004

1706 behandlingsopphold (inkl. poliklinisk behandling og rehabilitering) oppstartet i 2004

Vedlegg 3b: Resultatregnskap 2005

Hovedresultater Stiftelsen Bergensklinikkene 2005

Resultatregnskap 2005 (hovedtall i kr.)

	2005	2004
Driftsinntekter		
Driftstilskudd	78.203.000	72.399.954
Annen driftsinntekt	16.185.302	17.377.779
Sum driftsinntekter	94.388.302	89.777.733
Driftskostnader		
Lønnskostnad	65.372.761	60.086.953
Avskrivning	795.504	1.215.583
Annen driftskostnad	28.458.025	29.564.374
Sum driftskostnader	94.626.290	90.866.910
Driftsresultat	237.988	1.089.177
Finansinntekter og finanskostnader		
Annen renteinntekt	27.257	210.728
Annen rentekostnad	28.618	34.246
Netto finansinntekter	1.361	176.482
Ordinært resultat før skattekostnad	239.349	912.695
Skattekostnad		
Skattekostnad på drift eiendom	32.190	54.004
Årets resultat	271.539	966.699
Overføringer:		
Overført til annen egenkapital	271.539	966.699

Resultater klinisk virksomhet 2005

Tverrfaglig spesialisert behandling for personer med skadelig bruk av rusmidler/
rusmiddelavhengighet i henhold til driftsavtale mellom Helse Vest RHF og Stiftelsen
Bergensklinikkene

2884 henvendelser om behandling og rehabilitering i 2005

2426 behandlingsopphold (inkl. poliklinisk behandling og rehabilitering) i 2005

1706 behandlingsopphold (inkl. poliklinisk behandling og rehabilitering) oppstartet i 2005

Vedlegg 3c: Resultatregnskap og balanse 2006

Resultatregnskap

	NOTE	2006	2005
Driftsinntekter			
Driftstilskudd	1	88 256 433	84 190 787
Annen driftsinntekt	1,4	18 825 855	18 463 552
Sum driftsinntekter		107 082 288	102 654 339
Driftskostnader			
Lønnskostnad	1,5,6	70 843 855	69 239 626
Avskrivning	7	2 118 757	909 110
Annen driftskostnad		31 717 133	30 356 600
Sum driftskostnader		104 679 745	100 505 336
Driftsresultat		2 402 543	2 149 003
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		180 301	76 612
Annen rentekostnad		2 686	7 643
Netto finansposter		177 615	68 969
Ordinært resultat før skattekostnad		2 580 158	2 217 972
Skattekostnad			
Skattekostnad på drift eiendom	9	45 175	2 919
Årets resultat		2 534 983	2 215 053
Overføringer:			
Overført til annen egenkapital	10	2 534 983	2 215 053

Balanse pr. 31. desember

	NOTE	2006	2005
Anleggsmidler			
<i>Varige driftsmidler</i>			
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	7	37 714 000	0
Driftsløse, inventar, verktøy, kontormaskiner ol.	7	3 740 833	1 651 518
Sum varige driftsmidler		41 454 833	1 651 518
<i>Finansielle eiendeler</i>			
Andre fordringer	1,8	661 344	67 782
Overfinansiert pensjonsforpliktelse	6	2 473 395	2 674 149
Sum finansielle eiendeler		3 134 739	2 741 931
Sum anleggsmidler		44 589 572	4 393 449
Omløpsmidler			
<i>Fordringer</i>			
Kundefordringer	1	1 477 017	1 000 889
Andre fordringer	1	907 926	885 888
Sum fordringer		2 384 943	1 886 777
Bankinnskudd, kontanter og lignende	3	11 729 192	5 019 836
Sum omløpsmidler		14 114 135	6 906 613
Sum eiendeler		58 703 707	11 300 062

Vedlegg 3c: forts.

Balanse pr. 31. desember forts.

	NOTE	2006	2005
Egenkapital			
<i>Innskutt egenkapital</i>			
Stiftelseskapital	10,11	100 000	100 000
Forskningsfond	10	40 543	40 543
Innskutt annen egenkapital	7,10	38 700 000	0
Sum innskutt egenkapital		38 840 543	140 543
<i>Opptjent egenkapital</i>			
Udekket tap	10	- 5 366 806	- 8 420 355
Sum egenkapital		33 473 737	- 8 279 812
Gjeld			
<i>Annen langsiktig gjeld</i>			
Gjeld til kredittinstitusjoner		0	28 000
Øvrig langsiktig gjeld		760 000	760 000
Sum annen langsiktig gjeld		760 000	788 000
<i>Kortsiktig gjeld</i>			
Leverandørgjeld		4 169 003	2 215 807
Skyldige offentlige avgifter		4 944 950	4 647 355
Betalbar skatt	9	45 175	0
Annen kortsiktig gjeld		15 310 842	11 928 712
Sum kortsiktig gjeld		24 469 970	18 791 874
Sum gjeld		25 229 970	19 579 874
Sum egenkapital og gjeld		58 703 707	11 300 062

Noter til regnskap 2006

NOTE 1 REGNSKAPSPRINSIPPER

Stiftelsen Bergensklinikkene ble etablert 4. januar 1991 som en selvstendig stiftelse etter Lov om stiftelser. Stiftelsen Bergensklinikkene driver forebygging, behandling, undervisning og forskning knyttet til mestrings og rusproblemer.

Årsregnskapet er satt opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk.

DRIFTSTILSKUDD SALGSINNTEKTER

Stiftelsen har inngått avtale med Helse Vest RHF om tverrfaglig behandling for rusmiddelbruk. Basistilskudd i henhold til denne avtale inntektsføres i det året tilskuddet er gitt for. Inntektsføring ved salg av øvrige varer og tjenester skjer på leveringstidspunktet.

KLASSIFISERING OG VURDERING AV BALANSEPOSTER

Anleggsmidler er eiendeler ment til varig eie og bruk i virksomheten. Anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost, men nedskrives til virkelig verdi dersom verdifallet ikke forventes å være forbigående. Langsiktig gjeld balanseføres til opptakskost. Omløpsmidler og kortsiktig gjeld omfatter poster som forfaller til betaling innen ett år. Øvrige poster er klassifisert som anleggsmiddel/langsiktig gjeld. Omløpsmidler vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

Kortsiktig gjeld balanseføres til opptakskost.

FORDRINGER

Kundefordringer og andre fordringer er oppført i balansen til pålydende etter fradrag for avsetning til forventet tap. Avsetning til tap gjøres på grunnlag av individuelle vurderinger av de enkelte fordringene.

VARIGE DRIFTSMIDLER

Varige driftsmidler balanseføres og avskrives over driftsmidlets økonomiske levetid dersom de har levetid over 3 år. Vedlikehold av driftsmidler kostnadsføres løpende, mens påkostninger eller forbedringer tillegges driftsmidlets kostpris og avskrives over resterende økonomisk levetid. Utgifter til forskning og utvikling resultatføres når de påløper.

PENSJONER

Selskapets pensjonsordning er en ytelsesplan. Ved beregninger benyttes en lineær opptjeningsprofil basert på forventet sluttlønn, beregnet av aktuar. Planendringer amortiseres over forventet gjenværende opptjeningsstid. Det samme gjelder estimatavvik i den grad de akkumulert overstiger 10% av pensjonsforpliktelsene og pensjonsmidlene (korridor).

SKATT

Stiftelsen Bergensklinikkene er ikke skattepliktig for sin ordinære virksomhet. Det foreligger skatteplikt for eventuell ekstern utleie av arealer.

Vedlegg 3c: forts.

NOTE 2 ENDRING AV REGNSKAPSPRINSIPP M.V.

Stiftelsen har over tid innbetalt egenkapitalinnskudd i pensjonsordning for ansatte tilknyttet ordning i KLP. Disse innskudd har til og med 2005 vært regnskapsmessig behandlet som en del av stiftelsens pensjonskostnader. Fra og med 2006 har stiftelsen endret regnskapsprinsipp knyttet til akkumulert innbetalt egenkapitalinnskudd i denne ordningen. Endringen av regnskapsprinsippet pr. 01.01.2006 er gjennomført gjennom justering av stiftelsens egenkapital pr. samme tidspunkt, jfr note 10.

NOTE 3 BANKINNSKUDD

Bundne midler knyttet til skattetrekk utgjør NOK 2 760 324 per 31.12.2006.

NOTE 4 ANNEN DRIFTSINTEKT

	2006	2005
<i>Pr. Virksomhetsområde</i>		
Undervisningsinntekter/kursinntekter	2 286 995	2 152 136
Leieinntekter	881 338	708 388
Overførsler fra stat og kommune	7 309 561	7 654 809
Polikliniske inntekter	4 315 930	3 602 462
Andre inntekter	4 032 031	4 345 757
Sum	18 825 855	18 463 552

NOTE 5 LØNN, GODTJØRELSE, LÅN TIL ANSATTE M.V.

	2006	2005
<i>Lønnskostnader</i>		
Lønninger	57 831 742	53 605 413
Folketrygdavgift	8 743 931	9 071 138
Pensjonskostnader, herunder hensyntatt betalt premie fra premiefond	3 877 023	5 703 117
Andre ytelser	391 159	859 958
Sum	70 843 855	69 239 626
Gjennomsnittlig antall årsverk	154	151

NOTE 7 VARIGE DRIFTSMIDLER

	Tomter, bygninger og annen fast eiendom	Driftsløsøre, invent. ol.	Sum
Anskaffelseskost 01.01.2006	0	6 622 502	6 622 502
Tilgang driftsmidler	38 700 000	3 222 072	41 922 072
Ansk.kost 31.12.2006	38 700 000	9 844 574	48 544 574
Akk. avskr./nedskr. 01.01.2006	0	4 970 984	4 970 984
Akk. avskrivninger 31.12.2006	986 000	6 103 741	7 089 741
Bokført verdi 31.12.2006	37 714 000	3 740 833	41 454 833
Årets avskrivninger	986 000	1 132 757	2 118 757
Økonomisk levetid	50 år	4 og 8 år	
Avskrivningsplan	Lineær	Lineær	

"Stiftelsen Bergsklinikkene" har i henhold til egen avtale med styret i "Stiftelsen Aklinikk på Vestlandet" fått tildelt rettighetene til eiendommene G.Nr. 105, B.Nr 372, 392, 393, 394, 395 og 397 (Bergen) vederlagsfritt pr. 01.12.2005.

Regnskapsmessig behandling av vederlagsfri overføring av de angjeldende eiendomsrettigheter har blitt gjennomført i 2006 i henhold til egne takstdokumenter, verdi NOK 38 700 000. Rettighetene til de angjeldende eiendommer er definert og klassifisert som annen innskutt egenkapital, jfr note 9.

NOTE 8 ANDRE FORDRINGER

Balanseposten inkluderer andel av egenkapitalinnskudd i pensjonsordning tilknyttet KLP med NOK 618 966,-

NOTE 10 EGENKAPITAL

	Stiftelseskap.	Forsk.fond	Annen innskutt egenkapital	Annen egenkapital	Sum
Egenkapital 01.01.2006	100 000	40 543	0	- 8 420 355	- 8 279 812
Endring av regnskapsprinsipp jfr note 2	0	0	0	518 566	518 566
Vederlagsfrie rettigheter overførte eiendommer jfr note 7	0	0	38 700 000	0	38 700 000
Årets resultat	0	0	0	2 534 983	2 534 983
Egenkapital 31.12.2006	100 000	40 543	38 700 000	- 5 366 806	33 473 737

NOTE 11 STIFTELSESKAPITAL

Stiftelsen Bergsklinikkene er en selvstendig stiftelse etter lov om stiftelser og ble i 1991 stiftet av 3 likeverdige stiftere: Blå Kors, Hordaland Fylkeskommune og Stiftelsen for Aklinikk på Vestlandet.

Vedlegg 3d: Revisjonsberetning for 2006

ERNST & YOUNG

■ Statistiserte revisorer
Ernst & Young AS
Lars Hillegeist 20A
Postboks 6163 Postterminalen
NO-5892 Bergen
Medlemmer av Den norske Revisorforening

■ Foretaksregisteret:
NO 976 389 387 MVA
Tel.: +47 55 21 30 00
Faks: +47 55 21 30 01/55 21 30 1
www.ey.no

Til styret i
Stiftelsen Bergensklinikkene

Revisjonsberetning for 2006

Vi har revidert årsregnskapet for Stiftelsen Bergensklinikkene for regnskapsåret 2006, som viser et overskudd på kr 2 534 983. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av stiftelsens styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens og stiftelseslovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, berunder revisjonstandarden vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonstandarden krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av stiftelsens formuesforvaltning og regnskaps- og interne kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettsviseende bilde av stiftelsens økonomiske stilling 31. desember 2006 og av resultatet og kontantstrømmene i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av stiftelsens regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Vi har ikke fått kjennskap til noe forhold som tilsier at stiftelsens forvaltning og utdelinger ikke er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.

Bergen, 20. mars 2007
ERNST & YOUNG AS

Tom W. Hørne
Tom W. Hørne
statsautorisert revisor

■ Arendal, Bergen, Bø, Drammen, Fossnå, Fredrikstad, Haldenstrand, Horten, Høylandet, Kongsberg, Kragerø, Kristiansand, Larvik, Levanger, Lillehammer, Moss, Odøy, Oslo, Østfold, Porsgrunn/Skien, Sandefjord, Sarpsborg, Stavern, Steinkjer, Trondheim, Tvedestrand, Vikersund, Ålesund

Endring av Stiftelsen Bergensklinikkene sine vedtekter

Følgende organisasjoner oppnevner medlemmer til Stiftelsen Bergensklinikkene sitt styre (gjeldende fra 1.1.03):

Universitetet i Bergen, Medisinsk fakultet	1 styremedlem
Universitetet i Bergen, Psykologisk fakultet	1 styremedlem
Høgskolen i Bergen	2 styremedlemmer
Bergen Næringsråd	1 styremedlem
Stiftelsen for A-klinikk på Vestlandet	2 styremedlemmer
Ansatte i Stiftelsen Bergensklinikkene	2 styremedlemmer

Med virkning fra 31.12.2006 fraskrev Stiftelsen for A-klinikk på Vestlandet seg retten til å oppnevne to medlemmer til styret for Stiftelsen Bergensklinikkene. På denne bakgrunn ble § 3 i Stiftelsen Bergensklinikkene sine vedtekter, som omhandler oppnevning av styremedlemmer, endret ved at de syv oppnevnte medlemmene i styret kan oppnevne to personer til styret som har utmerket seg i forhold til samfunnsengasjement og/eller spesiell innsats og kunnskaper om rusfeltet.

Referanser:

Grønmo, S. (2004), *Samfunnsvitenskapelige metoder*. (Fagbokforlaget)

Johnsen A. og Kvaal E. (1999) *Regnskapsloven*. (Cappelen Akademisk Forlag)

Kobro, J.I. (2005), *Stiftelser etter Stiftelsesloven av 2001* [21.07.2007]
http://www.raeder.no/index.php/no/aktuelt/artikler/stiftelser_legater/stiftelser_etter_stiftelsen_oven_av_2001

Monsen, N. (1987), *Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper*. (Universitetsforlaget)

Monsen, N. (1989), *Regnskap i politikken?* (Fagbokforlaget)

Monsen, N. (2001), *Fondsregnskap*. (Norges Handelshøyskole: Kompendium)

Monsen, N. (2007a), *Regnskap og budsjettering i offentlig sektor*, (Norges Handelshøyskole: Kompendium)

Monsen, N. (2007b), *Ulike bokføringsmetoder* (Norges Handelshøyskole: Kompendium)

Näsi, S. and Näsi, J.(1996), Accounting and business economics traditions in Finland - from a practical discipline into a scientific subject and field of research, *The European Accounting Review*, 6(2), pp. 199-229.

Solbakken, K.B., *Regnskapsregler for hjelpeorganisasjoner: en kritisk analyse med forslag til videreutvikling*, Masterutredning ved NHH 2007.

Andre referanser:

LOV 2001-06-15 nr 59: Lov om stiftelser (stiftelsesloven),
Norges Lover (Studentutgave) 1687-2006, Gyldendal Akademisk

LOV 1998-07-17 nr 59: Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven),
Norges Lover (Studentutgave) 1687-2006, Gyldendal Akademisk

NRS F God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner (2006a)
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9289871> (8.januar 2008)

NRS F God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner – vedlegg (2006b)
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9289668> (8.januar 2008)

Stiftelsen Bergensklinikkene sine hjemmesider:
<<http://www.bergensklinikkene.no/>> (8.februar 2008)

Årsrapporter for Stiftelsen Bergensklinikkene årene 2004, 2005 og 2006.

